

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الجبلاي اللياس - سيدي بلعباس-
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير



رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية
تخصص: إدارة أعمال

جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات

دراسة ميدانية

تحت إشراف الاستاذ الدكتور:

- بن سعيد محمد

من إعداد المترشحة :

- لشلاش عائشة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	أ.د. باشوندة رفيق
مشرفا ومقررا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن سعيد محمد
عضوا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. كرزابي عبد اللطيف
عضوا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر - أ.	د. دحماني محمد ادريوش
عضوا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر - أ.	د. لحر عباس
عضوا	جامعة سعيدة	أستاذ محاضر - أ.	د. يعقوبي خليفة

السنة الجامعية : 2018/2017

تعد مهنة التدقيق من أهم المهن المؤثرة على المنظومة الاقتصادية في عصرنا الحالي، نظرا لأهمية رأي المدقق في صناعة القرار لمختلف الأعوان الإقتصاديين . ممى استدعى ضرورة الاهتمام بسبل تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق بشكل مستمر . حيث تناولت هذه الدراسة مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المدققين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري. وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss للتحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة والنمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام برنامج smart pls3 لإختبار فرضيات البحث.

في ضوء ماسبق خلصت نتائج دراستنا إلى وجود أثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي. فيما تم استبعاد كلا من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي. وفي ظل النتائج المحصل عليها اقترحنا ضرورة تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، لما لها من أهمية بالغة في تحسين جودة ممارسة التدقيق والارتقاء بالمهنة مستقبلا.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، رقابة المساهمين، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات.

Résumé

L'objectif de ce travail vise à quantifier l'ampleur et évaluer l'impact des mécanismes de la gouvernance d'entreprise sur la qualité de l'audit externe. On s'intéressera particulièrement à des échantillons provenant de plusieurs auditeurs externes à la région ouest d'Algérie. Ces données ont été analysées à l'aide du logiciel SPSS à travers la modélisation des équations structurelles en utilisant Smart PLS 3 afin d'examiner les hypothèses de cette étude.

Ceci s'est soldé par les résultats suivants :Un impact positif du rôle du conseil d'administration et celui des organes de contrôle interne sur la qualité de l'audit externe par rapport au contrôle des actionnaires et celui de l'audit interne a été démontré.

A la suite de ce qui a été cité précédemment nous confirmons l'indispensabilité du conseil d'administration et celui du système de contrôle interne. Néanmoins, il faudra améliorer le contrôle des actionnaires et l'audit interne au sein des entreprises économiques algériennes. Cette stratégie aura certainement un impact positif sur l'amélioration de la qualité de l'audit dans l'avenir.

Les mots clé : audit externe, qualité de l'audit externe, contrôle des actionnaires, conseil d'administration, audit interne, système de contrôle interne, gouvernances des entreprise.

Abstract

The study aims to distinguish the impact of corporate governance mechanisms on external auditing quality. The research is conducted first by interviewing a sample of external auditing in the West of Algeria. Afterwards, analyzing the collected data with SPSS for the descriptive analysis of the sample units, and then using SMART PLS3 for testing the hypotheses.

The results reveal the existence of an impact on improving the quality of external auditing by the implementation of governance mechanisms represented in the board of executives and the internal control system, while excluding both the control of shareholders and internal auditing. Based on the obtained results, the study presents recommends, exigently, implementing the mechanisms of corporate governance in Algerian economics organizations for its utmost importance in improving the quality of audit practices and refining auditing as a career in the future.

Keywords: external auditing, external auditing quality, control of shareholders , board of executives, internal auditing, internal control system, corporate governance .

المشكرات

الشكر الأوّل و الأخير لله سبحانه و تعالى الذي قدرني على إنجاز هذا العمل

فالحمد لله...

أقدم الشكر إلى الأستاذ الكريم المشرف على هذه الأطروحة:

الدكتور بن سعيد محمد لإشرافه على هذا العمل.

إلى الأستاذ بوعلي هشام و إلى الدكتور شريقي جلول.

و أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة.

الشكر إلى المدققين الخارجيين الذين لم يخلوا علينا

بآرائهم لإتمام هذه الدراسة.

إلى كل من ساندني و لو بالكلمة الطيبة

أهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من رافقني في كل مراحل اعداده ،الصعبة منها قبل السهلة
ولم يخل عليا بأي مساعدة وساندني وتحمل معي كل الصعوبات

زوجي الكريم:الأستاذ بوعلي هيشام

إلى من لا أجد الكلمات التي تسمح بالتعبير عن وصفها

بنيتي حفظها الله: آية سجي

إلى الوالدين الكريمين وكل أفراد العائلة

قائمة المحتويات	
13-2	مقدمة عامة
1-14	الجزء الأول: الإطار النظري لدعم نظام حوكمة المؤسسات لجودة التدقيق
14	الفصل الأول التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية
15	تمهيد
16	(I) ظهور و تطور التدقيق الخارجي
16	(1.I) نبذة تاريخية حول التدقيق الخارجي
19	(2.I) استراتيجية التدقيق حسب تطوره التاريخي
19	(1.2.I) المدخل المستندي
19	(2.2.I) مدخل النظم
20	(3.2.I) المدخل الجوهرية
20	(4.2.I) المدخل المهني
20	(5.2.I) مدخل خطر الأعمال
21	(II) ماهية التدقيق الخارجي
21	(1.II) تعريف التدقيق الخارجي
24	(2.II) تعريف المدقق
25	(III) خصائص التدقيق الخارجي
26	(1.III) الأهداف التقليدية
26	(2. III) الأهداف الحديثة
28	(3.III) أنواع التدقيق الخارجي
28	(1.3.III) ينقسم عمل المدقق الخارجي حسب أهداف التدقيق
28	(2.3.III) ينقسم التدقيق من حيث الإلزام

29	3.3.III) ينقسم التدقيق من حيث ميدان التدقيق
29	4.III) أدوات التدقيق الخارجي
30	1.4.III) الأدوات النوعية
32	2.4.III) الأدوات الكمية
37	IV) معايير التدقيق الخارجي
38	1. IV) مصدر معايير التدقيق
38	1.1. IV) الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
38	2.1. IV) لجنة ممارست التدقيق الدولي IAPC
39	2.IV) مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)
39	1.2.IV) المعايير العامة (الشخصية)
40	2.2.IV) معايير العمل الميداني
41	3.2.IV) معايير إبداء الرأي (التقرير)
42	3.IV) معايير التدقيق الدولية
43	V) منهجية التدقيق الخارجي
43	1.V) قبول مهمة التدقيق الخارجي
44	2.V) التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي
44	3.V) تقييم نظام الرقابية الداخلية من طرف المدقق الخارجي
45	4.V) جمع الأدلة و القرائن
46	5.V) كتابة التقرير النهائي
47	VI) التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي
47	1.VI) التحديات التي تواجه المدقق في ظل الحاسب الإلكتروني
48	2.VI) التحديات التي تواجه المدقق في ظل مخاطر التدقيق

49	3.VI) التحديات التي تواجه المدقق عند تطبيق المراجعة التحليلية
51	الخاتمة
52	الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات
53	تمهيد
54	I) التطور التاريخي لنظام حوكمة المؤسسات
54	1.I) نبذة تاريخية عن نظام حوكمة المؤسسات
55	1.1.I) المراحل التاريخية لظهور حوكمة المؤسسات
56	2.I) الدوافع المباشرة لظهور حوكمة المؤسسات
57	II) النظريات المرتبطة بتطور حوكمة المؤسسات
58	1.II) نظرية تكاليف المعاملات
59	2.II) نظرية حقوق الملكية
59	3.II) نظرية الوكالة
60	III) ماهية حوكمة المؤسسات
61	1.III) تعريف حوكمة المؤسسات
61	1.1.III) مفهوم الحوكمة لغويا
61	2.1.III) مفهوم الحوكمة اصطلاحا
63	3.1.III) المفهوم القانوني لحوكمة الشركات
64	4.1.III) المفهوم الإجتماعي لحوكمة الشركات
64	2.III) لماذا حوكمة المؤسسات
65	1.2.III) الشفافية
66	2.2.III) المسائلة
66	3.2.III) المسؤولية

66	4.2.III (المساواة
66	IV) حوكمة المؤسسات بين المبادئ ونماذج التطبيق
67	1.IV) مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات
67	1.1.IV) مبدأ حقوق المساهمين
68	2.1.IV) المعاملة المتكافئة للمساهمين
69	3.1.IV) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
69	4.1.IV) الإفصاح والشفافية
70	5.1.IV) مسؤوليات مجلس الإدارة
71	6.1.IV) توافر إطار فعال لحوكمة الشركات
72	2.IV) نماذج حوكمة المؤسسات
72	1.2.IV) (النموذج الأنجلوسكسوني- الموجه إلى السوق
74	2.2.IV) (النموذج الألماني - الياباني (النظام الشبكي)
77	3.2.IV) (النموذج الفرنسي
78	V) علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة المؤسسات
78	1.V) ماذا أضافت حوكمة المؤسسات للتدقيق الخارجي
79	1.1.V) مساهمة مبادئ حوكمة المؤسسات في دعم مهنة التدقيق الخارجي
80	2.1.V) قانون ساربن أكسلي Sarben-Oxely كدعامة أساسية لمهنة التدقيق الخارجي
81	3.1.V) لجنة التدقيق كدعامة أساسية لمهنة التدقيق الخارجي
82	2.V) التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات
83	1.2.V) التدقيق الخارجي وعلاقته بأطراف حوكمة المؤسسات
87	2.2.V) تفعيل المدقق الخارجي تطبيق مبادئ و آليات الحوكمة
91	الخاتمة

92	الفصل الثالث: جودة التدقيق الخارجي كمطلب أساسي لحوكمة المؤسسات
93	تمهيد
94	(I) ماهية جودة التدقيق الخارجي
94	(1.I) التطور التاريخي لجودة التدقيق الخارجي
95	(2.I) تعريف جودة التدقيق الخارجي
98	(3.I) تصنيفات جودة التدقيق الخارجي
99	(II) أهمية جودة التدقيق الخارجي
100	(1.II) أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمدقق و مستخدمي التقرير
100	(2.II) أهمية جودة التدقيق الخارجي بالنسبة للمنظمات المهنية
100	(III) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
101	(1.III) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
101	(1.1.III) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة الاقتصادية
102	(2.1.III) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة السياسية
102	(3.1.III) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة التشريعية و الإجتماعية
103	(4.1.III) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنظمات المهنية والأجهزة الرقابية
105	(2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
105	(1.2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب أو شركة التدقيق
111	(2.2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمدقق
114	(3.2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنظمة محل التدقيق
116	(IV) آليات حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي
116	(1.IV) تعريف آليات حوكمة المؤسسات وأنواعها
117	(2.IV) آليات حوكمة المؤسسات الداخلية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي

118	(1.2.IV) مجلس الإدارة و أثره على جودة التدقيق الخارجي
126	(2.2.IV) أثر هيكل الملكية و رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي
128	(3.2.IV) التدقيق الداخلي وتأثيره على جودة التدقيق الخارجي
130	(4.2.IV) نظام الرقابة الداخلية وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي
134	(5.2.IV) الإفصاح
137	(6.2.IV) آلية تعويضات المدراء التنفيذيين
138	(3.IV) آليات حوكمة المؤسسات الخارجية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي
138	(1.3.IV) القوانين والتشريعات
138	(2.3.IV) منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري
139	(3.3.IV) الاندماجات والاكتمالات
139	الخاتمة
210-141	الجزء الثاني: الواقع التطبيقي لجودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات
142	الفصل الرابع: واقع حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
143	تمهيد
144	(I) ظهور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
144	(1.I) المرحلة الأولى: منذ الإستقلال إلى غاية سنة 1988م
146	(2.I) المرحلة الثانية: منذ 1988م إلى غاية 2010م
147	(3.I) المرحلة ما بعد إصلاحات 2010م
148	(II) الهيآت المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
148	(1.II) المجلس الأعلى للمحاسبة
149	(2.II) المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

150	(3.II) مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة
150	(4.II) المجلس الوطني للمحاسبة
151	(5.II) المصف الوطني للخبراء المحاسبين
152	(6.II) الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
152	(III) الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري
153	(1.III) الشروط العامة لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر
153	(2.III) مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر
156	(3.III) تعيين محافظ الحسابات وأتاعبه في الجزائر
157	(4.III) حقوق وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته
158	(5.III) مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر
158	(1.5.III) المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات
159	(2.5.III) المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات
160	(3.5.III) المسؤولية التأديبية
160	(IV) بعض مؤهلات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
160	(1.IV) التأهيل العلمي والعملية
163	(2.IV) استقلالية المدقق حسب التشريع الجزائري
164	(3.IV) السر المهني وبدل العناية المهنية اللازمة حسب التشريع الجزائري
165	(V) واقع حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي في الجزائر
165	(1.V) جودة التدقيق الخارجي في الجزائر
166	(2.V) واقع تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر
172	الخاتمة
173	الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

174	تمهيد
175	(I) تقديم إجراءات الدراسة الميدانية
175	(1.I) المنهج المستخدم ونموذج الدراسة
178	(II) تقديم مجتمع وأداة الدراسة
178	(1.II) مجتمع الدراسة
178	(2.II) أداة الدراسة
180	(1.2.II) صدق وثبات الاستبيان
181	(III) عرض وتحليل نتائج الدراسة
182	(1.III) التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة
183	(1.1.III) الدرجة الوظيفية
184	(2.1.III) المسمى الوظيفي
185	(3.1.III) المسمى العلمي
186	(4.1.III) الاطلاع على ميثاق الحوكمة
188	(5.1.III) سنوات الخبرة
189	(6.1.III) حجم مكتب او شركة التدقيق
190	(2.III) عرض التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة
191	(1.2.III) التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول الذي يعرض المتغير المستقل (رقابة المساهمين)
193	(2.2.III) التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الذي يعرض المتغير المستقل (مجلس الإدارة)
195	(3.2.III) التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث الذي يعرض المتغير المستقل (التدقيق الداخلي)
196	(4.2.III) التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع الذي يعرض المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية)
197	(5.2.III) التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس الذي يعرض المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)

198	3.III اختبار الفرضيات وتحليل النتائج
198	1.3.III تقييم صلاحية نموذج القياس
202	2.3.III اختبار فرضيات الدراسة باستخدام طريقة مضاعفة حجم العينة bootstrap
210	خاتمة الفصل
211	خاتمة عامة
219	قائمة المراجع
232	قائمة الجداول
233	قائمة الأشكال البيانية
	قائمة الملاحق

مقدمة عامة

باعتبار المؤسسة النواة الأساسية لتعزيز تنافسية إقتصاديات الدول خاصة بعد ظهور شركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وتعقد أنشطتها، كل ذلك أدى إلى الاهتمام أكثر بأساليب التسيير التي تضمن الرقابة الفعالة والاستغلال الأمثل للموارد . حيث يوجد عدة آليات تمكن من مراقبة الأداء وكشف الأخطاء و الانحرافات التي يعد التدقيق الخارجي واحدا من أهمها . حيث برزت هذه الأهمية أكثر بعد تزايد الطلب على خدمات المدققين وتعدد الأطراف المستخدمة لتقرير المدقق .

عرف التدقيق في بداية نشأته كمكمل للعلوم المحاسبية وباعتبار أن المحاسب طرف تابع للمؤسسة سيجعله عرضة للانحياز لمصالحها لاحتمال وجود أهداف مشتركة هذا من ناحية واعتماد المحاسبة لوحدها كأداة للرقابة لم يصبح كافيا للتحكم في أداءها هذا من ناحية أخرى. فبرزت مهنة التدقيق بصفة المدقق طرف محايد ذوي خبرة وكفاءة يراجع عمل المحاسب في إطار التدقيق المالي والمحاسبي الذي يعتبر من أقدم أنواع التدقيق من حيث الظهور و أكثرها انتشارا لغاية يومنا هذا. ويتطور المؤسسات وتعدد الفئات التي أصبحت بحاجة لرأي المدقق الخارجي كضمان لما تعرضه من معلومات للغير، تطورت أهداف مهنة التدقيق والتقنيات المستخدمة لبلوغ هاته الأهداف و حتى الميادين التي تمارس فيها مهام المراجعة. كل ماسبق أدى إلى زيادة الطلب على مهنة التدقيق وبالتالي حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق وتنوع الخدمات المقدمة من طرف المدققين لاستقطاب أكبر كم من الزبائن مما أدى إلى تطوير المهنة سواء على الصعيد المهني أو الأكاديمي .

أين برز دور المنظمات المهنية الدولية والمحلية على حد سواء . من خلال اصدار معايير التدقيق والعمل على تحسينها وانتشارها بشكل مستمر أخذا بعين الاعتبار جميع المستجدات ومتطلبات البيئة الإقتصادية المعاصرة.

فظهرت مكاتب التدقيق العالمية (big 4) من خلال فروعها عبر أنحاء العالم الذي يعد الانضمام الى أحد فروعها بمثابة ضمان لجودة المهنة . نشير مبدئيا إلى أن مصطلح الجودة انتشر ليشمل عدة ميادين في التسيير وبالتوازي مع ذلك بدأ عدة باحثين بالبحث والتساؤل حول جودة مهنة التدقيق حيث يعتبر الباحث **DE Anaglo** من أوائل من عرف جودة

التدقيق بأنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية مع امكانية الإدلاء بالنتائج المتوصل اليها للأطراف المعنية .¹ أي أن جودة مهنة التدقيق مرتبطة بعنصري الاستقلالية و الكفاءة .وتلى ذلك عدة بحوث ودراسات لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق سواء المتعلقة بشخصية المدقق أو مدى احترام معايير التدقيق أو خصائص المؤسسات محل التدقيق أو كل الإجراءات و القوانين التي تمس مهنة التدقيق بشكل مباشر أو غير مباشر.وبالرغم من كل هاته الجهود التي تسعى لتطوير جودة التدقيق إلا أن مطلع القرن الواحد والعشرين شكل نقلة نوعية لبروز هذا المفهوم، نظرا لارتباط هذه الحقبة التاريخية بعدة فضائح مالية كانهيار كبرى المؤسسات الإقتصادية العالمية على رأسها مؤسسة وولدكوم للإتصالات وأنرون للطاقة، بالرغم من تعاقد هاته المؤسسات مع أحد أكبر مكاتب التدقيق العالمية (أرثر أندرسن) الذي انهار بدوره اثر هذه الفضائح المالية . ماسبق ذكره أضعف الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق ونمط تسيير المؤسسات الإقتصادية مما أدى الى ضرورة اعادة النظر لمواجهة التحديات التي عرفتها مهنة التدقيق لاعادة ثقة جميع الفئات التي تحتاج لخدمات المدقق .

1) إشكالية الدراسة

شكلت حوكمة المؤسسات مجالا واسعا للبحث خاصة بعد أزمة الكساد العالمية حيث تبلورت ملامح هذا المصطلح بالتدرج كمفهوم حديث للتسيير لقي اهتمام العديد من الباحثين.تعددت أبعاده و عناصره فكان لجهود المنظرين و للأحداث الإقتصادية العالمية المعاصرة الفضل في تشكيلها وتركيبها وللمؤسسات الدولية المختصة الفضل في تبني هذه الطروحات واعطائها صبغة قانونية وعلمية ممنهجة ، كحل شامل للتعثرات التي شهدها الإقتصاد العالمي إثر الفضائح المالية والأزمات الإقتصادية المعاصرة.

كما أن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يركز بشكل خاص على تفعيل آليات الرقابة لتطبيق هاته المبادئ التي يعتبر التدقيق الخارجي واحدا من أهمها .من خلال التركيز على

¹ مصباح محمد وموسى محمد ،(مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني – دراسة ميدانية -) ،مجلة العلوم الإقتصادية ،العدد 17، السودان، 2014،ص164

سبل تحقيق الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي وحمايته من اي ضغوطات تعترضه في ممارسة مهامه بحياد وكفاءة . وضرورة الاهتمام بنمط تسيير المؤسسات باعتبارها المادة الأولية التي يستخرج منها المدقق مدخلاته (الأدلة والقرائن) وتفعيلها سوثر بشكل كبير على تحسين جودة المهنة .

فالربط بين مفهوم جودة التدقيق و حوكمة المؤسسات أصبح أمرا حتميا نظرا لوجود علاقة وطيدة تكاملية بين كل آليات حوكمة المؤسسات التي يعتبر التدقيق الخارجي واحدا منها. مما جعل البحوث والدراسات تركز على طبيعة هاته العلاقة ومدى تأثيرها على الارتقاء بجودة التدقيق الخارجي . وهذا ما سنحاول أن نسلط عليه الضوء من خلال دراستنا لهذا الموضوع في البيئة الإقتصادية الجزائرية. لنبرز أولا مفهوم حوكمة المؤسسات و التدقيق الخارجي باعتباره أحد آلياتها ثم نتطرق إلى العلاقة بين تطبيق آليات حوكمة المؤسسات و تحسين جودة المهنة. خاصة بعد تبني الجزائر مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال طرح ميثاق الحكم الراشد سنة 2009م وانشاء مركز حوكمة المؤسسات بالجزائر العاصمة إضافة الى عدة اصلاحات أخرى للنهوض بالمؤسسة الجزائرية وجعلها قادرة على منافسة المؤسسات العالمية. وكذا خلق غرفة مراقبة جودة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي . مما يستدعي ضرورة الاهتمام و الارتقاء بمستوى ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر باعتبارها من أهم المهن المؤثرة على الإقتصاد ككل.

من هنا كان السؤال الرئيسي الذي يؤطر هذه الدراسة يتمحور حول :

ما مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي؟

و يتفرع هذا السؤال الرئيسي إلى عدة تساؤلات فرعية كما يلي :

- 1) فيما يتمثل مفهوم جودة التدقيق ،وماهي المؤشرات التي تسمح بقياس جودة التدقيق الخارجي ؛
- 2) ماذا أضافت حوكمة المؤسسات لمفهوم التدقيق الخارجي على الصعيد الدولي والمحلي ؟
- 3) ما هي العلاقة بين تطبيق آليات حوكمة المؤسسات و تحسين جودة التدقيق الخارجي؛

4) ما هي انعكاسات تطبيق بعض آليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق حسب آراء عينة من المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري؟

وكإجابة مبدئية على الأسئلة الفرعية السابقة الذكر نقترح فرضيات الدراسة التالية:

2) فرضيات الدراسة

1) يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية الحوكمة المتمثلة في رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي؛

2) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي؛

3) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية الحوكمة المتمثلة في التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي؛

4) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآلية الحوكمة المتمثلة بنظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي.

3) أهمية الدراسة

تكمن أهمية هاته الدراسة كونها تتناول سبل تطوير جودة مهنة التدقيق الخارجي على الصعيد الدولي بشكل عام والمحلي بشكل خاص خاصة بعد محاولة تبني الجزائر لحوكمة المؤسسات . ونظرا لأهمية التدقيق كشكل من أشكال الرقابة التي تساهم بشكل مباشر في التحكم في أداء المؤسسات الاقتصادية وتحسينه باستمرار وتنشيط سوق الأوراق المالية . حيث نبرز أهمية دراستنا من خلال النقاط الأساسية التالية:

➤ التركيز على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسها في ظل غياب سلم قياس أو محددات واضحة في الجزائر لتصنيف مكاتب المدققين حسب درجة جودة الخدمات المقدمة من طرفهم؛

➤ ابراز ما توصل اليه الباحثين بخصوص آليات التسيير الحديثة من خلال الحوكمة الجيدة للمؤسسات و الآليات التي تمكن من تطبيق مبادئها ومدى تأثيرها على جودة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي ؛

➤ وما يزيد من أهمية هذه الدراسة كونها تركز على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الجزائرية من خلال إبراز انعكاس ذلك على جودة التدقيق الخارجي بالتركيز على العلاقة المتبادلة بين آليات حوكمة المؤسسات و التدقيق الخارجي؛

كما نحاول أن نرصد واقع جودة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق حوكمة المؤسسات في منطقة الغرب الجزائري وذلك من خلال آراء المدققين الخارجيين نظرا لخبرتهم وممارستهم للمهنة وهذا ما يمكننا من تقديم الإقتراحات المناسبة لتطويرها وجعلها تخدم أكثر تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة .

ومما سبق يمكن إبراز أهداف دراستنا لموضوع جودة التدقيق الخارجي في ظل حوكمة المؤسسات كمايلي:

➤ تبيان أهم التطورات التي عرفها التدقيق الخارجي في إطار انتشار مفهوم حوكمة المؤسسات؛

➤ محاولة تحديد أهم المؤشرات التي تمكن من قياس جودة التدقيق الخارجي في مكاتب وشركات التدقيق؛

➤ تبيان العلاقة بين الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات وكيفية تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي؛

➤ التعرف على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في عينة من المؤسسات الإقتصادية في الغرب الجزائري ومدى تأثيرها على تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وفقا لآراء المدققين الخارجيين.

(4) دوافع اختيار الموضوع

تم اختيار موضوع الدراسة التي هي بين أيدينا والتي نحاول من خلالها تسليط الضوء على واقع جودة مهنة التدقيق الخارجي في ظل محاولة تبني مبادئ حوكمة المؤسسات، في عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وفقا لآراء بعض المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري وذلك لعدة أسباب منها ما هو متعلق بشخصية الباحث ومنها ما هو موضوعي نذكر الدوافع الأساسية التالية :

- تخصص الباحثة منذ السنوات الأولى من دراسات الماجستير في أدوات الرقابة داخل المنظمات الإقتصادية بصفة عامة والتدقيق بصفة خاصة؛
- متابعة كل ما هو جديد في مجال تسيير المؤسسات الإقتصادية خاصة مفهوم حوكمة المؤسسات الذي يرتبط بشكل مباشر بالتدقيق، باعتباره آلية مهمة لتطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة و الرغبة في توضيح تأثير باقي آليات الحوكمة على جودة التدقيق الخارجي؛
- الرغبة في الارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر خاصة منطقة الغرب الجزائري من خلال البحث في امكانية تحسين جودة المهنة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة ؛
- محاولة زيادة وعي المسيرين والمسؤولين والمهنيين بأهمية تبني مفهوم حوكمة المؤسسات نظرا لما سينعكس بشكل إيجابي على التحكم و رقابة المؤسسات الإقتصادية و بالتالي الارتقاء بجودة مهنة التدقيق ؛
- الميول الشخصي للباحثة خاصة من جانب تعزيز وتحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي ومحاولة إثراء المكتبة الجزائرية في هذا الجانب من البحوث العلمية .

(5) حدود الدراسة

إن دراستنا لأثر آليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي من خلال طرح الجانب النظري والميداني حيث تمثلت **الحدود المكانيّة** في مكاتب المدققين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري (كل ولايات الغرب الجزائري) أما **الحدود الزمانيّة** التي تخص الدراسة الميدانية فتمثلت فترة جمع الاستبيان من شهر ماي إلى غاية شهر أوت لسنة 2017م. وفي ما يخص التطور المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر فحاولت الباحثة

التطرق لأهم القوانين المنظمة للمهنة و ذلك منذ الاستقلال 1962م إلى غاية بداية سنة 2017م.

فيما إقتصر **المرجع النظري لمتغيرات دراستنا** على بعض الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات "المتغيرات المستقلة" والمتمثلة في (رقابة المساهمين و مجلس الإدارة و التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية) التي يتم اعتمادها في غالبية المؤسسات الجزائرية وتم استبعاد الآليات التي لا تجد مجالا واسعا للتطبيق في غالبية المؤسسات الجزائرية.

(6) الدراسات السابقة

(1) دراسة : **wafaa MASMOUDI AYADI (mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français,2013)¹**

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار أثر ميكانزمات الحوكمة (مجلس الإدارة ولجنة التدقيق و هيكل الملكية ونسبة الديون) على جودة التدقيق الخارجي التي تم قياسها بناء على التبعية لأحد مكاتب التدقيق العالمية (big 4). فتبين النتائج المتوصل إليها من خلال الانحدار اللوجستي بأن إجتهااد أعضاء مجلس الإدارة له أثر إيجابي على زيادة الطلب على جودة التدقيق الخارجي . كما تبين من جهة أخرى من خلال الانحدار الخطي أن هناك أثر محتمل لبعض ميكانزمات الحوكمة المتمثلة في (نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة و وجود لجنة التدقيق و مستوى الديون والملكية من طرف المؤسسات) على جودة التدقيق الخارجي. كما بينت النتائج ارتباط جودة التدقيق الخارجي ببعض العوامل الأخرى كحجم المؤسسة محل التدقيق.

¹ wafaa MASMOUDI AYADI (mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français) ,la revue gestion et organisation ,vol 05,2013

(2) دراسة: حمادي نبيل (أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية لحالة الجزائر) 2012¹

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على مدى تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، بالإضافة إلى قياس جودة المراجعة المالية لعينة من مكاتب المراجعة الخارجية من خلال تقدير نموذج انحدار خطي متعدد لتحديد أثر تطبيق الحوكمة على تحسين جودة المراجعة المالية في الجزائرية. توصلت نتائج الدراسة الى وجود أثر لآلتي مجلس الإدارة والإفصاح على جودة التدقيق الخارجي وتم استبعاد كلا من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

(3) دراسة: DUMONTIER Pascal ET Autre (la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : cas tunisien 2006)²

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر بعض آليات حوكمة المؤسسات كهيكل الملكية و نسبة الديون في المؤسسة و تركيبة مجلس الإدارة على الطلب على جودة التدقيق الخارجي حيث تم الاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد لقياس هذا الأثر في حوالي 98 مؤسسة إقتصادية. حيث تصنف مكاتب التدقيق ذات جودة حسب إنظامها لأحد فروع مكاتب التدقيق العالمية. توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية: وجود أثر إيجابي لإنظام أعضاء مستقلين لمجلس الإدارة على الطلب على جودة التدقيق الخارجي. ولا يوجد أي علاقة بين نسبة الديون في المؤسسة و كذلك الحجم والموقع الجغرافي للمؤسسة وبين الطلب على جودة التدقيق الخارجي.

¹ حمادي نبيل، (أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية لحالة الجزائر)، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة الدكتور يحيى فارس، العدد 06، مارس 2012.

² DUMONTIER Pascal ET Autre (la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : cas tunisien), revue de comptabilité ,contrôle,audit et institution ,tunisi,2006

4) دراسة رافد عبيد النواس (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات
 نموذج مقترح: المملكة العربية السعودية 2008)¹

تناول الباحث أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات وذلك من خلال
 إقتراح أنموذج متكامل يستند على مجموعة من المعطيات والمفاهيم والأهداف والمبادئ التي
 تتفاعل فيما بينها مع بيان القيود التي تحكم النموذج المقترح. تم التوصل إلى مجموعة من
 الإستنتاجات التي تركزت حول ضرورة إيجاد إطار متكامل لحوكمة الشركات ولجودة أداء
 مراقب الحسابات ولا بد من إيجاد مجلس أو هيئة تتولى مهام تشريع و إصدار المعايير ذات
 الصلة.

5) دراسة فاطمة الزهراء رقايقية (مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل
 حوكمة الشركات – دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الجزائرية- 2014)

تهدف هذه الدراسة الى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتباره آلية
 من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومة المالية، معتمدين
 في ذلك على استبيان موجه لأفراد عينة الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة
 الشركات هي نظام تدار من خلاله المؤسسة من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل
 مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية تختلف درجة تأثيرها على حوكمة المؤسسات
 منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.²

1 رافد عبيد النواس (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات أنموذج مقترح: المملكة العربية السعودية)، مجلة العلوم
 الإقتصادية و الإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008

2 فاطمة الزهراء رقايقية (مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية لبعض
 المؤسسات الجزائرية-) ، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 01، ديسمبر 2014

(6) دراسة عبد الرحمن علي تويجري وحسين محمد النفعاني (جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين : المملكة العربية السعودية 2008)¹

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المراجعة القانونية وتحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب على آخر. توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاث عوامل تأثيراً في جودة المراجعة المتمثلة في :

الخبرة العملية لأعضاء المكتب؛

الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة ؛

الكفاءة العلمية لأعضاء المكتب.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار تفضيل بين مكاتب المراجعة من طرف الزبائن وهي: التعامل السابق مع المكتب، الأتعاب، السمعة والشهرة.

(7) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

لقد تناول الباحثين موضوع حوكمة المؤسسات و التدقيق الخارجي من اتجاهات مختلفة فمنهم من أبرز أهمية التدقيق كآلية رقابة تساهم بشكل مباشر في تفعيل حوكمة المؤسسات ومنها من أبرز العكس، أي أهمية حوكمة المؤسسات كنظام متكامل ودورها في تحسين ممارسة مهنة التدقيق الخارجي. إلا أن هذا النوع من الدراسات قليلة في البيئة الجزائرية على حد علم الباحثة، نظراً لصعوبة قياس مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط يحفز ضرورة الإفصاح والشفافية. وكذا صعوبة في قياس جودة التدقيق الخارجي في ظل غياب فروع لمكاتب التدقيق العالمية في

1 عبد الرحمن علي تويجري وحسين محمد النفعاني (جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين : المملكة العربية السعودية) ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز الإقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، 2008.

الجزائر أو حتى سلم قياس واضح يمكن الاستناد اليه لهذا الغرض. لهذه الاعتبارات السابقة الذكر نشير الى أن دراستنا تعد مساهمة جادة في محاولة اثراء البحوث العلمية في هذا الميدان الذي أصبح يحظى باهتمام الباحثين في ميدان العلوم الإقتصادية خاصة أننا تناولنا من خلاله معطيات البيئة الجزائري.

حيث تطرقنا في هذه الدراسة الى العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي و بعض آليات حوكمة المؤسسات لابرار بشكل عام ما أضافته حوكمة المؤسسات للارتقاء بممارسة مهنة التدقيق. فتم التركيز على اسهام بعض آليات الحوكمة الداخلية وخاصة "آلية رقابة المساهمين" التي لم يتم تناولها في الدراسات السابقة حسب ما إطلعت عليه الباحثة وخصوصا في البيئة الجزائرية وبالتركيز على منطقة الغرب الجزائري، باعتبارها ذات أهمية إقتصادية معتبرة لتتميز هذه الدراسة عن سابقتها.

كما اعتمدنا في تحليل البيانات الخاصة بعينة البحث على اسلوب النمذجة بالمعادلات الهيكلية وذلك باستخدام برنامج smart pls3، الذي يتميز بالدقة ويتناسب مع العينات قليلة الحجم وهذا كذلك ما يضيفي قيمة مضافة لهذه الدراسة.

8) منهج الدراسة و أدواتها

لقد حاولنا معالجة موضوع الدراسة بالإعتماد على المنهج الوصفي -التحليلي القائم على وصف متغيرات الدراسة المتمثلة في جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات وخاصة رقابة المساهمين ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية. وتم الاعتماد على مختلف المصادر العلمية الموثوقة كالكتب والدوريات والقوانين التشريعية وبعض المصادر الأخرى.

مع اعتماد المنهج التاريخي في سرد ظهور وتطور مهنة التدقيق في الجزائر. وفيما يخص الدراسة الميدانية فتم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات إضافة الى المقابلة الشخصية مع المبحوثين، فاعتمدنا على وصف وتحليل آراء عينة البحث المتمثلة بالمدققين الخارجيين

بمنطقة الغرب الجزائري .وذلك من خلال تحليل آراء المبحوثين باستخدام بعض البرامج الاحصائية المتمثلة في برنامج spss versio 20 و برنامج smart pls3.

(9) خطة الدراسة

بغرض الالمام بمختلف جوانب الدراسة ارتئينا تقسيمها إلى جزئين أساسيين وهما **الجزء النظري** الذي قسمناه الى ثلاثة فصول . **الفصل الأول** متعلق بالمفاهيم الأساسية حول التدقيق الخارجي. و**الفصل الثاني** يخص التدقيق الخارجي وسيرورة نظام حوكمة المؤسسات و**الفصل الثالث** يخص جودة التدقيق الخاجي وعلاقتها بآليات حوكمة المؤسسات.

أما **الجزء الثاني** المتعلق بالدراسة الميدانية فقسمناه الى فصلين **الفصل الرابع** يعرض واقع التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات في الجزائر .و **الفصل الخامس** يعرض دراسة أثر آليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق في عينة من المدققين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري.

الجزء الأول:

الإطار النظري لدعم نظام
حوكمة المؤسسات لجودة
التدقيق الخارجي

الفصل الأول:

التدقيق الخارجي

- لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية -

تمهيد

يشكل رأي المدقق أهمية بالغة للأعوان الإقتصاديين باختلاف فئاتهم وللمجتمع ككل . نظرا لارتكازه على عنصر الحياد والإستقلالية في إبداء رأيه حول أداء معين ولفترة زمنية محددة. فكلما زادت هذه الأهمية نظرا لإتساع حجم المؤسسات وتعقد نشاطها وتطور الأسواق المالية وزيادة عدد المؤسسات المدرجة ، وتوسع أهداف المنظمات لتحقيق التنمية المستدامة كلما أدى ذلك إلى صعوبة دور المدقق بصفة عامة والمدقق الخارجي بصفة خاصة.

حيث يركز عمل المدقق على عدة اجراءات معتمد ا في ذلك على تقنيات معينة تختلف باختلاف الهدف من عملية التدقيق وطبيعة المهمة وما يحكمها من متغيرات. سنحاول من خلال هذا الفصل التمهيدي التعرض إلى المفاهيم الأساسية حول التدقيق الخارجي وأهم الرهانات التي تواجه هاته المهنة في الحاضر والمستقبل من خلال النقاط التالية:

(I) ظهور وتطور التدقيق الخارجي؛

(II) ماهية التدقيق الخارجي؛

(III) خصائص التدقيق الخارجي؛

(IV) معايير التدقيق الخارجي؛

(V) منهجية التدقيق الخارجي؛

(VI) التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي.

(I) ظهور و تطور التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من أقدم أنواع التدقيق من حيث النشأة و الأكثر أهمية وذلك يرجع لحياذ واستقلالية المدقق الخارجي مما يزيد من الثقة في خدماته المقدمة للجمهور. وبالرغم من اتخاذ التدقيق صبغة مهنية وأكاديمية مستقلة كفرع من فروع المعرفة فظهوره لا طالما ارتبط بالوظيفة المالية والمحاسبية، إلا أن ذلك لم يحول دون تطوره بصفة هائلة ومستمرة بتطور المؤسسات الاقتصادية و كذا الحاجات المتزايدة للأطراف ذوي المصلحة لخدمات المدقق .

(I-1) نبذة تاريخية حول التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق تقنية من تقنيات التسيير ،قديم من حيث الجذور والنشأة وحديث في نفس الوقت من حيث التقنين والتميز بصبغة منهجية منظمة . تشهد تطورات مستمرة لمواكبة المستجدات التي يشهدها المناخ الإقتصادي الذي تنشط فيه المنظمات ، مما جعل من التدقيق واحدا من أهم أشكال الرقابة . من هنا سنحاول تبيان المبادئ الأساسية التي يقوم عليها التدقيق وسنخص بالذكر التدقيق الخارجي لكونه المتغير الأساسي في هذه الدراسة.

اشتقت كلمة "تدقيق" من أصل اغريقي من كلمة " Audire " وتعني الإستماع ،فكان القدماء في الحضارات اليونانية و الحضارة السومرية و الفراعنة في مصر يخصصون أفرادا للتحقق من صحة حسابات المداخل و النفقات الخاصة بالملوك عن طريق سماع هذه الحسابات في جلسات مفتوحة ثم يتم الحكم عليها و اكتشاف الغش أو الخطأ. كما يرجع بعض الباحثين جذور التدقيق غير بعيدة عن ظهور المحاسبة فارتبط بداية بحكم البابليون و الإمبراطورية الرومانية و إلى المدن و الممالك في إيطاليا فقد طورت هذه الحكومات أنظمة للتحقق و الضبط لحماية الممتلكات و المداخل من ارتكاب أخطاء في التسجيل أو السرقة.¹

ونوضح ذلك أكثر من خلال الجدول التالي:

¹ أحمد حلمي جمعة، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي)، المؤتمر العلمي الثالث بعنوان إدارة المعرفة في العالم العربي، المملكة الأردنية الهاشمية، 27- 29 أبريل، 2004، ص 08

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

الجدول رقم (01) : التطور التاريخي لمهنة التدقيق

الفترة	الامر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك و الإمبراطور و الحكومة	رجل الدين و الكاتب	معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850 م	الحكومة و المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاقبة فاعلية، حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 م إلى 1940م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940م إلى 1970 م	الحكومة و البنوك و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	الشهادة على صدق و سلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية.
1970 م إلى 1990 م	الحكومة و هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة و الإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و إحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
إبتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة و الإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، (المراجعة و مراجعة الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية) ديوان المطبوعات
الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

يتبين من خلال الجدول أعلاه زيادة الأطراف الذين هم بحاجة لخدمات التدقيق عبر مرور الزمن، مع الفصل التام لهذه المهنة عن باقي المهن ومنحها الإستقلالية بذاتها، مع تطور الأهداف المراد بلوغها من طرف المدقق.

ويشير Mautz في كتابه الصادر سنة 1964م الى أنه في ظروف قرنين من الزمن ثم إدخال نظام مسك الدفاتر المحاسبية والتدقيق المعمول به في أوروبا إلى الولايات المتحدة الأمريكية.¹ والبعض الآخر يشير إلى أن فرنسا من الدول السبابة لظهور التدقيق الممارس من طرف مهني مستقل (محافظ الحسابات) حيث تأسس بناء على القانون الصادر بتاريخ 24 جويلية 1867م، تمثلت مهام محافظ الحسابات في متابعة حسابات المؤسسات للتحقق من مدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية وأستخدم مصطلح متابعة الحسابات قبل مصطلح تدقيق.²

أما بالنسبة لتطور التدقيق عند العرب فيعهد موسم الحج في عهد سيدنا عمر ابن الخطاب فترة هامة لتطور مهنة التدقيق فتعتبر مصر من الدول السبابة التي أصدرت قوانين لتنظيم مهنة التدقيق سنة 1909م أما العراق و فلسطين أصدرتا تشريعات متقدمة لتنظيم مهنة التدقيق منذ سنة 1919م، ثم تلتها الأردن سنة 1944م. وأنشأت أول جمعية للمحاسبين والمراجعين بمصر سنة 1946م.³

و نظرا لزيادة الطلب على مهنة التدقيق من طرف المستخدمين كان لابد من العمل على حماية المهنة وتنظيمها. فبدأ ظهور حركة التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق فتم إنشاء أول منظمة مهنية في بريطانيا سنة 1854م ثم في كندا سنة 1880م وفي فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة سنة 1882م وألمانيا سنة 1896م وأستراليا سنة 1904م وفنلندا سنة 1911م. مما يبين قدم ظهور مهنة التدقيق في الدول المذكورة.⁴

1 أحمد حلمي جمعة، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي)، مرجع سابق، ص09

2 BERTIN Elisabeth et autres, (Manuel comptabilité et autre), édition BERTI, Alger, 2013, p526

3 هادي التميمي، (مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2006، ص19.

4 سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، (تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، 2010، ص18.

2.I) استراتيجية التدقيق حسب تطوره التاريخي¹

أدت العديد من العوامل إلى ضرورة اختلاف الإستراتيجية المطبقة خلال قيام المدقق بعملية التدقيق وذلك تماشياً مع معطيات كل حالة ومع خصائص المؤسسات، من هنا سنذكر أهم هذه الاستراتيجيات حسب التطور التاريخي لمهنة التدقيق.

1.2.I) المدخل المستندي

إن المستند الموثق هو الأساس الموضوعي الذي يعتمد عليه المدقق لأداء عمله من خلال هذا المدخل، فيمكنه أن يبدأ من المستندات مرورا بالسجلات نهاية بالقوائم المالية أو يمكنه البداية بالقوائم المالية والنهائية بالسجلات. فمثلا يطلع على قيمة جرد المخزون السلعي من خلال محاضر لجان الجرد المؤرخة والموقعة من طرف الهيئة الإدارية المعنية. من خلال ما تبين أعلاه نستنتج أن هذا المدخل يقتضي مراجعة جميع المستندات التي تبرر العمليات المسجلة محاسبيا و ذلك يمكن فعله في حال كان حجم المؤسسة صغير نوعا ما وهذا ما كان عليه الحال في بداية ظهور مهنة التدقيق المعاصر.

2.2.I) مدخل النظم

أدى توسع حجم المؤسسات الإقتصادية وامتداد رقعتها الجغرافية إلى عدم قدرة الإدارة على مراقبة جميع أنشطة المؤسسات، فبدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية لمتابعة كل أقسام المؤسسات إضافة إلى خلق أنظمة محاسبية قادرة على التسجيل الدقيق لكل العمليات الإقتصادية وإيصال صورة عادلة عن واقع المؤسسات عن طريق التقارير المالية الدورية. اذن المؤسسة أصبحت تعمل ضمن مجموعة متكاملة من الأنظمة الرقابية وهذا ما يسمي بالنظمة الرقابة الداخلية الذي يعتبر تقييمها أحد أهم مراحل التدقيق المعاصر لتحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة. وذلك حتما سيدعونا إلى استخدام المنهج المستندي ولكن يستحيل

¹حسين دحدوح وحسين القاضي، (مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية-) الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 26-30.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

القيام بالتدقيق التفصيلي لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة نظرا لكبر حجمها، مما استدعى إلى ضرورة استخدام المعاينة الإحصائية من طرف المدقق في مدخل النظم.

3.2.I المدخل الجوهرى

أدى إنتشار حالات الغش والتلاعب في المؤسسات ومن ثم افلاسها إلى الحاق الضرر للأعوان الإقتصاديين مما أضعف من ثقتهم في عملية التدقيق. وتبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلية وحده غير كافي وإنما لا بد من توسيع نطاق عمل المدقق . من خلال مثلا حضوره الشخصي أثناء عملية الجرد المادي وعدم اكتفائه بالمستندات فقط. أي يدعو هذا المدخل إلى تحديد النقاط الجوهرية التي تنعكس بدورها على القوائم المالية الأساسية اي الميزانية المحاسبية وجدول النتائج والتحكم فيها.

4.2.I المدخل المهني

يعتبر المدخل المهني نقلة نوعية في ممارسة مهنة التدقيق ،حيث يعتمد المدقق في عمله على المعايير المهنية سواء معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق الوطنية وهذا حسب ما ينظمه القانون في كل دولة .حيث يعتبر مجمع المحاسبين الأمريكيين من أقوى المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق يعمل على إصدار المعايير وكذا ارشادات تطبيقها وتحديثها باستمرار ،فهذا المدخل يجمع بين مدخل النظم والمدخل الجوهرى في آن واحد.

5.2.I مدخل خطر الأعمال

شهد الإقتصاد العالمي تطورات هائلة في العقود الأخيرة خاصة في مجا¹ل التطور التكنولوجي الهائل مما شكل تحديا كبيرا لمهنة التدقيق خاصة بعد التراجع الذي شهدته كبرى مكاتب التدقيق العالمية².

1 حسين دحدوح وحسين القاضي، (مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية-)، مرجع سابق، ص30.

2 المرجع نفسه، ص30.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

فأصبحت المؤسسات تنشط في محيط تسوده حالة عدم التأكد مما يزيد من مخاطر الفشل في تحقيق أهداف المؤسسة يقتضي مدخل خطر الأعمال اتباع مجموعة من الخطوات للقيام بعملية التدقيق أذا بعين الاعتبار المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق.

حيث يقوم المدقق بالتعرف على المؤسسة معرفة عامة (أي يقسم المؤسسة إلى دورات رئيسية كالمشتريات، المبيعات وباقي الوظائف) و أيضا يتخذ بعض الإجراءات التحليلية لتحديد موضع الخطر ،بعد ذلك ينتقل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية الموضوعه من طرف المؤسسة من خلال تحديد الأهداف المراد تحقيقها والخطوات اللازمة التطبيق لتحقيق هذه الأهداف، والمخاطر المتوقعة في حال غياب بعض الإجراءات اللازمة. وأخيرا يركز على النقاط الجوهرية المتوقعة تأثيرها على القوائم المالية والتي يحددها بناء على الخطوات السابقة.

ماسبق ذكره يبين لنا أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق والتغيرات الجذرية من مرحلة إلى أخرى.

(II) ماهية التدقيق الخارجي

كما سبق وأشرنا للتطور التاريخي للتدقيق الخارجي الذي يعد التدقيق المالي والمحاسبي من أقدم أنواعه ثم الانتقال إلى باقي الوظائف في المؤسسة بما يعرف بالتدقيق الوظيفي. والعديد من الميادين الأخرى كالتدقيق الجبائي، التسويقي، البيئي، الجودة، الإجتماعي... الخ. حيث نشير إلى ظهور التدقيق الداخلي وزيادة أهميته بالتوازي مع التدقيق الخارجي، الذي يستهدف بدوره نفس الميادين ولكن بأبعاد مختلفة.

(1.II) تعريف التدقيق الخارجي

سنحاول عرض بعض التعاريف الأساسية والقاعدية للتدقيق الخارجي سواء من جانب أهم المنظمات المهنية العالمية أو الباحثين الأكاديميين من خلال الجدول التالي:

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

الجدول رقم(02): تعريف التدقيق وخصائصه

المصدر	التعريف	الخصائص
جمعية المحاسبين الأمريكيين	هو عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المستخدمة	- الإعتدال على المعايير الموضوعية - كتابة النتائج في تقرير للأطراف المعنية .
منظمة العمل الفرنسي	التدقيق هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق، من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معقل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، لتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.	- يعتمد التدقيق على التنسيق بين الأنشطة والمستندات - يتم جمع المعلومات باستخدام مجموعة من التقنيات والأدوات - إصدار النتائج يتم دعمه بدلائل
الهادي التميمي (2006م)	التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايدين لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني .	- يعتمد المدقق على إجراءات منظمة - تقييم الأدلة بدون تحيز - يستهدف كل أنواع لمؤسسات
ROBERT et M- P.MAIRESSE (2010)	عرف التدقيق بداية "بالمراجعة المحاسبية" ثم انتقل إلى مصطلح "التدقيق" وشمل عدة ميادين، حيث يتمحور حول تقديم رأي من طرف مهني مستقل، يستخدم منهجية محددة ليبرهن على مستوى معقول من الأداء مقارنة بالمعايير المعتمدة.	- ظهر التدقيق كتقنية تكمل العلوم المحاسبية ثم انتقل لباقي الميادين الأخرى - يعتمد المدقق في عمله على منهجية مستمدة من مجموعة من المعايير (دولية أو وطنية)

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على عدة مراجع علمية .

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

يبين الجدول أعلاه بعض التعاريف العامة لمهنة التدقيق الخارجي دون تخصيص وظيفة أو أداء معين، من خلال التركيز على عناصر أساسية ألا وهي شخصية المدقق والإجراءات العامة الواجب تتبعها ومخرجات عملية التدقيق.

و هناك العديد من الباحثين الذين يركزون في تعريف التدقيق على الوظيفة المالية والمحاسبية نظرا لكونها المرآة التي تعكس واقع المؤسسات بلغة المبالغ والأرقام. إضافة لكونه من أقدم أنواع التدقيق ظهورا.

فعرف CAMARA Moussa2008 التدقيق المالي والمحاسبي " بأنه فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة ما بها من قيود وبيانات، لمعرفة مدى دقتها في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة وعدالة ومصداقية مركزها المالي". إذن لا يقتصر تدقيق الحسابات على مجرد المطابقة بين البيانات المحاسبية في الدفاتر والقوائم المالية إنما جمع الأدلة والقرائن لاثبات صحة هذه المعلومات.

شهد التدقيق تطورات هائلة عبر الزمن نظرا للتحويلات التي عرفها عالم المال والأعمال فشمّل عدة ميادين ولم يبقى حكرا على الوظيفة المحاسبية فقط، حيث عرف تقدما هائلا في مستوى الأساليب المستخدمة في مهام التدقيق باختلاف الأهداف المراد تحقيقها.

وعرفه الباحث H. Bouquin على النحو التالي "التدقيق يبين مدى أهمية أساليب الرقابة الموضوعية من طرف المؤسسة، كوسيلة أساسية تسيّر من خلالها العوامل الأساسية لنجاح تنافسيتها"¹

ولا يمكن الحديث عن التدقيق في عصرنا الحالي دون الإشارة لتأثير تكنولوجيا المعلومات على البيئة التشغيلية للمؤسسة وعمل المدقق على حد سواء، فأشار عبد الوهاب نصر علي وآخرون² أنه من الصعب تتبع نفس خطوات التدقيق في حال كان نظام التشغيل في المؤسسة

¹AMAR Sourour ,(la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptable),27^{ème} congrès de l'association Francophone de comptabilité ,Tunis,10-11-12 Mai 2006 ,p 2.

² عبد الوهاب نصر علي وآخرون ،(الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية)،الدار الجامعية،الإسكندرية – مصر،2008، ص 294-295.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

آلي بدلا من كونه يدويا ،حيث يصعب في ظل استخدام الحاسب ملاحظة تشغيل العمليات أو محتوى الملفات إضافة إلى صعوبة وتعقيد اكتشاف المدقق لمدى احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في إعداد القوائم المالية.

2.II تعريف المدقق

هو شخص محترف يمارس مهام التدقيق وذلك إما في مكتب فردي أو شركة تدقيق "تجمع أكثر من مدقق" وهذا في إطار التدقيق الخارجي أو (ضمن فريق عمل) و في حال التدقيق الحكومي يكون فيه المدقق موظف تابع لأجهزة الدولة المعنية بمراقبة المال العام . سواء كان المدقق يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحايدي.¹

حيث يمثل المدقق في مؤسسة ما، دور الحكم الخارجي (المستقل) عن الموظفين المسؤولين عن أداء معين ،ليضمن مدى مصداقيته وأيضا مدى صحة المعلومات المتدفقة من كل وظيفة داخل المؤسسة .وذلك نظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية إتخاذ القرار. والمدقق يمكن أن يقوم بعمله بطريقة داخلية (مدقق داخلي) أو بشكل خارجي كذلك يمكن للمدقق أن يختص بميدان محدد مثلا الميدان المالي والمحاسبي أو أن يشمل كل الميادين.²

والمدقق الخارجي في الجزائر هو محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي اللذان ي تم تعريفهما على أنهما من المهن الحرة التي يتم ممارستها بناء على مجموعة من (القوانين ،الأوامر، المراسيم التنفيذية، قرارات ،مقررات...) ³

"تتمثل مهمة محافظ الحسابات (أي الشخص الممارس لمهنة التدقيق) في القيام بمراقبة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق ،حيث يسعى لتحقيق الفائدة العامة كما يلعب دورا أساسيا في توفير الثقة لجميع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة"¹.

1 عبد الوهاب نصر علي ،(خدمات مراقب الحسابات لسوق المال)،الجزء الأول،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2001،ص22.

² www.l-expert-comptable.com consulté le 28/01/2016

³ علي معطى الله وحسينة شريخ، (عن المهن الحرة- مهنة خبير محاسب،محافظ حسابات،محاسب معتمد)، الطبعة الأولى،دار هومة،الجزائر،2006، ص3.

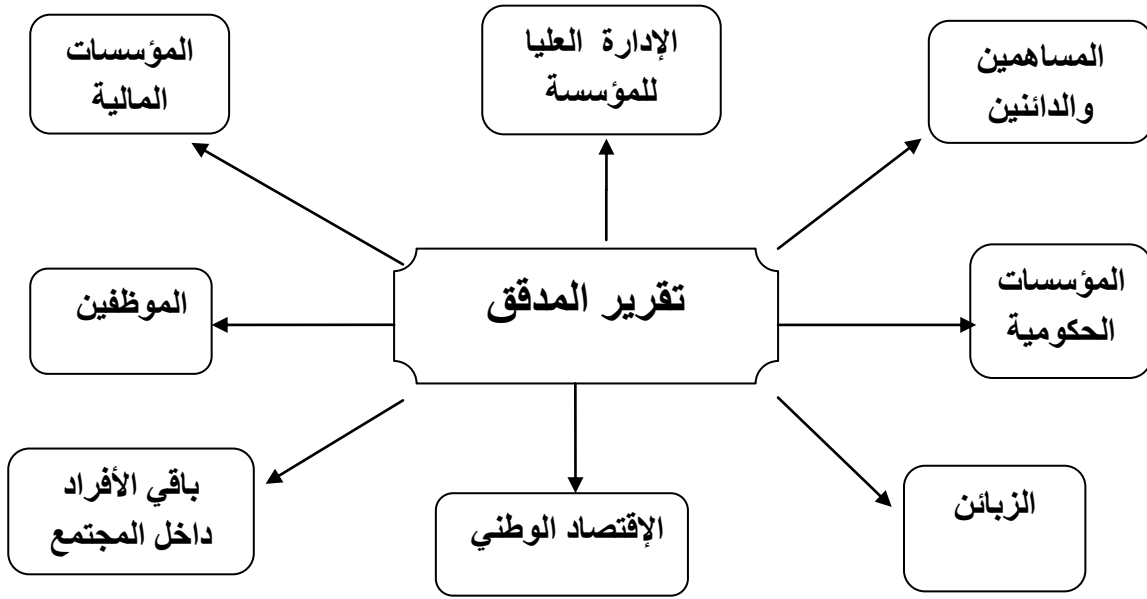
الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

وأیضا "محافظة الحسابات هي الرقابة الممارسة من طرف محترفين معتمدين لغرض المصادقة على عدالة ونظامية القوائم والوثائق السنوية الخاصة بمؤسسة ما(الميزانية المحاسبية، جدول النتائج) 2"

(III) خصائص التدقيق الخارجي

تكمن أهمية التدقيق كونه رأي معتل صادر عن طرف مستقل، فالحیاد في إبداء الرأي حول أداء ما في المؤسسة هو ما يزيد من أهمية التدقيق. وذلك موجه بشكل خاص لكل طرف أو هيئة مستخدمة لهذا الرأي لضمان صدق المعلومات وبالتالي تعزيز عملية إتخاذ القرار وسنوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أهمية التدقيق لمختلف الأطراف التي تطلب خدمات المدقق



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على المرجع العلمي (سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات)، مرجع سابق، ص 26 ص 27

يبين لنا الشكل المقدم أعلاه الفئات المستفيدة من رأي المدقق حول المؤسسة، من خلال التقليل من عدم تماثل المعلومات لدى المستثمرين (حل لمشاكل نظرية الوكالة) وطمئنة الدائنين على استرجاع أموالهم واستخدام الإدارة العليا تقرير المدقق لتحسين الأداء في

¹GERALDINE Hottegindre et CEDRIC Lesage, (un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence), revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 15-volume2, France, Décembre 2009, p88.

²BELAIBOUD mokhtar, (Pratique de L'audit), édition BERTI, Alger, 2011, p10.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

المستقبل. وتسهيل قرارات تقديم القروض على البنوك والمؤسسات المالية المتعاملة مع المؤسسة إضافة إلى التأكد من صحة الوعاء الضريبي بالنسبة لإدارة الضرائب وبالتالي محاربة الغش والتهرب الضريبي.

و تقديم المعلومات حول استمرارية المؤسسة للزبائن والموردين وحماية أفراد المجتمع من أي مخاطر تسببها المؤسسات مثلا من خلال التدقيق البيئي وأخيرا ترجع أهمية التدقيق بالنسبة للإقتصاد الوطني من خلال أهمية الخدمات التي يقدمها للفئات السابقة الذكر بخصوص حماية الإستثمارات والقضاء على الفساد، كل ذلك يبرز مدى أهمية التدقيق. تعددت أهداف التدقيق بتطوره عبر الزمن وباختلاف طبيعة مهمة التدقيق سنحاول تبيان ذلك كالتالي:

1.III الأهداف التقليدية

- إكتشاف التلاعب والاختلاس
- إكتشاف الأخطاء الكتابية
- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية

2.III الأهداف الحديثة

- إضافة الى الأهداف التقليدية المذكورة أدى التطور الهائل الذي عرفته المؤسسة ومحيطها إلى بروز أهداف أخرى يتطلع المدقق إلى تحقيقها نذكر منها:
- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الإعتماد عليها؛
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - تقييم الأداء داخل المؤسسة ككل؛
 - تقييم الأهداف نفسها والخطط الموضوعة لتحقيقها ومساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة وعملية اتخاذ القرار؛

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

- تقييم الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة؛
- المشاركة في تخطيط الإقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.¹
- وبما أن التدقيق المالي والمحاسبي من أبرز و أقدم أنواع التدقيق يمكن تبيان أهدافه كالتالي:
- (1) **الوجود:** أي كل ما هو مسجل في القوائم المالية هو موجود فعلا في أرض الواقع أي في المؤسسة محل التدقيق (مثلا: في حال الأصول الثابتة)
 - (2) **الملكية والمديونية:** التحقق من أن ما هو مسجل ملك المؤسسة هو كذلك ومن صحة ما هو مسجل دين عليها (التأكد مما لها وما عليها).
 - (3) **الشمولية أو الكمال:** يجب أن تعكس القوائم المالية صورة شاملة ومكتملة عن المؤسسة ف فترة زمنية محددة.
 - (4) **التقييم والدقة:** التأكد من أن كل التسجيلات المحاسبية دقيقة وصحيحة بدون لا زيادة ولا نقصان وتأكد من صحة الطرق المحاسبية المستخدمة و وحدتها في السنوات محل التدقيق (مثلا طريقة حساب الإهلاكات)
 - (5) **العرض والإفصاح:** التأكد من أن القوائم المالية معروضة بالطريقة المناسبة وأنه تم الإفصاح عن كل المعلومات الضرورية .
 - (6) **الفصل بين الدورات:** التأكد من أن القوائم المالية تخص الأحداث الإقتصادية للفترة المالية المعنية فقط (مثلا تسجيل الأعباء أو الإيرادات لأكثر من سنة)

3.III أنواع التدقيق الخارجي

قسم الباحثين أنواع التدقيق الخارجي حسب المعيار الذي ينظر على أساسه من هنا سنعرض أهم هذه التقسيمات كالتالي:

1 سفير محمد ورزقي اسماعيل (مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي والمالي)، ملتقى وطني حول وآفاق النظام المحاسبي والمالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي الجزائر، 06/05 ماي 2013، ص04.

1.3.III ينقسم عمل المدقق الخارجي حسب أهداف التدقيق إلى¹

- 1) **تدقيق القوائم المالية:** يبدي المدقق رأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية
 - 2) **التدقيق الخاص:** يبدي المدقق رأيه حول بعض الحالات الخاصة التي يمكن أن تواجه المؤسسة مثلا الإندماج مع مؤسسة أخرى.
 - 3) **التدقيق الإختباري:** يعتمد المدقق عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من التدقيق على بعض الإختبارات وذلك إما بالإعتماد على تقديره الشخصي أو التدقيق بالعينات.
- يقسم باحثون آخرون التدقيق الخارجي من حيث الهدف كذلك الى **تقسيم النشاط أو العمليات** ويقصد به إبداء رأي فني ومحايد حول مدى كفاءة وفاعلية "أنشطة أو عمليات" المؤسسة وتقديم تقرير حول النتائج المتوصل إليها إلى إدارة المؤسسة وإعطاء التوصيات الضرورية².

2.3.III ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى:

- 1) **التدقيق إلزامي (قانوني):** يلزم القانون المشرع من طرف الدولة تعاقد المؤسسات مع المدقق أي بصفة الزامية ، وفي حالة الجزائر يعتبر كلا من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي مدققا خارجيا الزاميا على فئة من المؤسسات المحددة بنص قانوني.
- 2) **التدقيق الإختباري (التعاقدية):** في هذه الحالة المؤسسة ليست ملزمة بالتعاقد مع المدقق الخارجي وإنما تملك الحرية في ذلك لتحسين أدائها أو لأغراض أخرى.
- 3) **الخبرة القضائية:** تلزم المؤسسة بالتدقيق في هذه الحالة بطلب من المحكمة وهي التي تحدد المدقق وذلك لمساعدة القاضي على إبداء حكمه.

3.3.III ينقسم التدقيق من حيث ميدان التدقيق إلى

¹www.petite-entreprise.net/audit_externe.html

²هادي التميمي، (مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، مرجع سابق، ص 24

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

نظرا للتطورات الهائلة التي شهدتها المؤسسات توسع ميدان تدخل المدقق ليشمل عدة اتجاهات ،ومن أبرزها في العصر الحالي نذكر:

- (1) **التدقيق الإجتماعي**: هو عبارة عن وسيلة للقيادة والتسيير وأسلوب للملاحظة مثله مثل التدقيق المالي والمحاسبي وفي مجمله يهدف إلى: تقييم القدرة الخاصة بالمنظمة للتحكم في المشاكل المتعلقة بالجانب البشري الإجتماعي الذي يفرضه المحيط الخارجي والسعي لتسيير تلك المشاكل التي يفرضها المحيط الداخلي لتحسين أداء المؤسسة .¹
- (2) **التدقيق البيئي**: هو آلية إدارية منظمة وموثقة تتم بصفة دورية بهدف التقويم الموضوعي لكيفية أداء النظم البيئية من أجل حماية البيئة والتوافق مع السياسات البيئية للمؤسسة .²
- (3) **التدقيق الجبائي**: التدقيق الجبائي يحمي المؤسسة من المخاطر الجبائية عن طريق قيام المدقق بتحليل تسيير المؤسسة وتصريحاتها المحاسبية وكل ما يخص نظامها الجبائي.³
- (4) **تدقيق الجودة**: هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالإعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها وفقا لهذه المعايير .

4.III أدوات التدقيق الخارجي

تميزت أدوات وتقنيات التدقيق بالتطور المستمر نظرا لتطور أهداف التدقيق هذا من جهة وتطور البيئة التشغيلية للمؤسسات هذا من جهة أخرى، فمنها ما يعتمد على قدرات المدقق وتقديراته الشخصية ومنها ما هو كمي يعتمد على برامج الإعلام الآلي المطورة وعلم الاحصاء لتوفير الوقت والدقة في تحقيق النتائج.

1.4.III الأدوات النوعية

1 مراد سكاك وفارس هباش، (دور التدقيق الإجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة إجتماعيا في ظل الإنفتاح الخارجي)، فعاليات الملتقى الدولي "الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية" أيام 20 و 21 أكتوبر 2009، ص11.

2 عبد اللطيف عامر وطالبي رياض، مداخلة بعنوان (دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الإقتصادية) جامعة ورقلة-الجزائر، بدون سنة، ص 421.

³www.petite-entreprise.net/l'audit_fiscal.html

(1) المعاينة والجرد الفعلي

تتعلق عملية الجرد بالأصول المادية الملموسة مثل التثبيتات، المخزونات، الخزينة ومحتوياتها، والقيام بعملية الجرد الفعلي تهدف للمقارنة بين التسجيل المحاسبي والواقع الملموس عن طريق العد، القياس، الوزن وما شابه ذلك . وحتى تكون عملية الجرد ناجحة يجب أن تتوفر الشروط التالية:¹

حضور المدقق أو أحد مندوبيه لإجراء الرقابة الفعالة أثناء الجرد؛

قدرة المدقق على التعرف على عنصر الجرد وتمييزه؛

قدرة المدقق على تقدير مدى جودة الأصل.

(2) مراجعة المستندات

مراجعة المستندات وتسمى أيضا إختبار الوثائق وهي فحص السجلات والأوراق التي تنشأ نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء داخليا أو مع الغير أي خارجيا ،ويكون هذا الفحص من الناحية الشكلية وأيضا من حيث المضمون.² حيث يجب مراعاة توفر الأسس التالية في المستندات :

أن يكون المستند حاملا اسم المؤسسة محل التدقيق؛

أن يكون تاريخ المستند ضمن المدة التي تجرى بها مهام التدقيق؛

أن يكون المستند صحيحا من النواحي القانونية (مرقم، مؤرخ، واضح للقراءة) وموقع من طرف الجهة المختصة³

(3) المراجعة الحسابية

¹ الدرب زهير، (علم تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان -الأردن-، 2010، ص 117
²A. HAMINI, (l'audit comptable et financier) , 1^{ère} édition , BERTI,Alger, 2001, p15

³ الدرب زهير، (علم تدقيق الحسابات)، مرجع سابق، ص 118-119.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

هي فحص الدفاتر والسجلات من الناحية الحسابية علما أنه هناك بعض التفاصيل

تختلف حسب نظام مسك المحاسبة سواء يدويا أو آليا لهذا سنحاول ذكر بعض الأمثلة :

صحة ترحيل الحسابات من الدفاتر الفرعية إلى الدفاتر الرئيسية،فحص صحة الأرصدة

الإفتتاحية والختامية ،مراجعة صحة القيود في دفتر اليومية ... ومراجعة القوائم المالية

،مراجعة العمليات الحسابية وصحة النسب، فحص الأنظمة الآلية وسلامتها للتأكد من سلامة المخرجات .

4) نظام المصادقات

المصادقات هي عبارة عن شهادات أو قرارات مرسلة من الغير إلى المدقق للإدلاء

بمدى صحة حساب معين سواء من مورد،زبون... الخ وتنقسم هذه المصادقات إلى ثلاثة

أنواع رئيسية فمنها الإيجابية والسلبية والمحايدة أو البيضاء .فمن خلال رد المرسل اليه الذي

يعبر إما عن صحة أو خطأ المبلغ أو غياب أي معلومة حول الرصيد لدى .فتعتبر هذه

المصادقات بمثابة أداة لجلب المعلومات اللازمة لتأدية مهام التدقيق.

5) طلب الشهادات والاستفسارات

هي كل الشهادات المقدمة من طرف المؤسسة إلى المدقق ،كشهادة انعدام ديون العملاء

بسبب الإفلاس ويمكن للمؤسسة تقديم تبرير مناسب. أما الاستفسارات فتكون إما بشكل كتابي

أو عن طريق المقابلة الشخصية ،للإجابة عن التساؤلات التي لا يمكن الحصول عليها بطرق

أخرى.

6) الإستعانة برأي خبير

أحيانا يصعب على المدقق إصدار حكم على بعض المسائل المختصة لدى يمكنه

الإستعانة برأي خبير في هذه المسألة ،كالإستعانة برأي خبير قانوني في مسألة قانونية مثلا

أو الإستعانة بمحاميو مهندس إلى غير ذلك.

(7) المراجعة القياسية (المقارنة)

أحيانا يلجأ المدقق إلى القيام ببعض المقاربات بين وثيقة وأخرى ليستعين بنتائج ذلك في بحثه كالمقارنة بين الموازنات التقديرية والنتائج الفعلية، المقارنة بين جدول النتائج لثلاث سنوات الأخيرة.

(8) الإستبيان

الإستبيان يكون من خلال طرح مجموعة من الأسئلة حسب طبيعة التدقيق وتوجيهها إلى اللأطراف المعنية (مدير، موظفين، رئيس مصلحة) أي الموظفين بالمؤسسة محل التدقيق، ويحاول الحصول على إجابات كافية وملائمة¹ ومعالجة الإجابات تكون بطريقة يدوية أو آلية. وتحليل النتائج المتوصل إليها يساعد المدقق في مهامه.

III.2.4 (الأدوات الكمية)

لبلوغ الأهداف الحديثة للتدقيق تم تطوير التقنيات و الأدوات وكذلك ما يسمى بالإجراءات التحليلية كما نص المعيار رقم 520 (ISA) من معايير التدقيق الدولية. وذلك بغرض المساعدة في عملية التخطيط لمهام التدقيق بشكل فعال و كذا المساعدة في جمع الأدلة ذات نوعية و تخفيض الإختبارات التفصيلية والتقليل من حدة مخاطر التدقيق وكذا زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء وبالتالي تفعيل مهنة التدقيق بشكل عام. نذكر من بين هذه الإجراءات و الأدوات مايلي

1) الأدوات الكمية البسيطة "التحليل المالي"²

➤ التحليل المالي

هو معالجة البيانات المالية لتقييم الأعمال وتحديد الربحية على المدى الطويل وهو ينطوي على استخدام البيانات والمعلومات لإنشاء نسب ونماذج رياضية، تهدف إلى الحصول على معلومات يستخدمها المدقق بغرض اكتشاف العلاقة بين طبيعة تطور هذه

¹ محمد بوتين، (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص70.

² فهمي مصطفى الشيخ، (التحليل المالي)، الطبعة الأولى، نشر الكتروني، فلسطين، 2008، ص02.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

المعلومات في فترات زمنية معينة ومدى وجود أخطاء في عناصر القوائم المالية وبالتالي مدى تأثير ذلك على رأي المدقق حول عدالتها ومصداقيتها يستخدم المدقق في هذا الإطار أحو أدوات التحليل المالي نذكر أهمها كمايلي:

➤ التحليل بواسطة النسب المالية

يعتبر هذا النوع من التحليل من أقدم أساليب التحليل المالي وأكثرها استخداما ،حيث يسمح بتحويل عناصر القوائم المالية إلى نسب ويمكن اسناد أي عنصر نسبة بالآخر واستنتاج العلاقة من خلال حساب هذه النسب وملاحظة تطورها .¹ لا يمكن ذكر أو حصر النسب المالية نظرا لكثرتها و يمكن حساب أهم هذه النسب وتحليلها من طرف المدقق

➤ تحليل الرأسي (العمودي)

يقصد بهذا النوع من التحليل تقييم أداء المؤسسة من خلال إيجاد العلاقة بين عناصر القوائم المالية وعادة ما تتم المقارنة بين أرقام حدثت في نفس الفترة المالية استبعادا لأثر أي تغيرات مفاجئة. يتصف هذا النوع من التحليل بالسكون فذلك يساعد على تحديد نقاط القوة والضعف ويحدد أهم التغيرات النسبية لكل عنصر وبالتالي إمكانية المدقق دراسة أسباب هذا التغيير ويساعد كذلك هذا التحليل على إجراء المقارنات مع مؤسسات أخرى تشغل نفس القطاع.

➤ التحليل الأفقي

يهتم بدراسة التغيرات التي تحدث لعناصر القوائم المالية ويسمح بتفسير وفهم إتجاه هذا التغيير، وهذا التقييم يكون لفترات مختلفة مما يكسبه نوعا من الديناميكية. أي مقارنة المدقق لأحد عناصر القوائم المالية لثلاث سنوات الأخيرة وملاحظة تطورها إما بنفس التزايد أو التناقص.

¹FORGET Jack, (Analyse Financière), Edition D'organisation, france, 2005, p83.

(2) الأدوات الكمية المتطورة

زيادة على أدوات التحليل المالي المذكورة أعلاه تم تطوير أدوات كمية تعتمد على الأساليب الإحصائية لزيادة كفاءة وفعالية رأي المدقق ومن بين هذه الأدوات نذكر:¹

➤ التحليل بواسطة الإنحدار الخطي

الإنحدار يعتبر أحد الأساليب الإحصائية المهمة والتي تستخدم بشكل واسع لتحديد العلاقة بين ظاهرتين أو أكثر وتحديد نوع وقوة تلك العلاقة. أستخدم هذا الأسلوب بشكل واسع جدا لتحديد التأثيرات بين المتغيرات المستقلة $X's$ والمتغير المعتمد Y_i ويمكن أن توضح هذه المتغيرات على شكل معادلات خطية ، بحيث يمكن استخدامها للتنبؤ عن قيمة المتغير المعتمد Y_i بدلالة المتغيرات المستقلة $X's$. فإذا كان المتغير Y_i يعتمد على متغير مستقل واحد X_i فنسمي الإنحدار عندئذ بالإنحدار الخطي البسيط أما إذا كان يعتمد على عدة متغيرات مستقلة فيسمى بالإنحدار المتعدد.

➤ التحليل بواسطة السلاسل الزمنية

يمكن تعريف السلسلة الزمنية على أنها مجموعة من القياسات أو المشاهدات أو البيانات المرتبة حسب فترات زمنية متعددة ويفضل لقراءة هذه السلاسل استخدام عدد مناسب وليس قليلا لتلك الفترات، حيث أن التغيرات والتأثيرات يمكن أن تظهر وبشكل واضح. وعادة ما تكون قياسات السلاسل الزمنية على سبيل المثال للأسعار أو الكميات لعدة فترات زمنية فنقول أن السلسلة تمثل الأسعار للفترات 1.2.3.....ن أو نقول بأن الأسعار للسنوات 1960، 1961 على التوالي.

أما عن وصف هذه السلاسل الزمنية فيمكن وبشكل مبسط حساب التغيرات التي تحدث في هذه القياسات لفترات قصيرة عن طريق استخدام الأرقام القياسية.

➤ التحليل باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية¹

¹ القاضي دلال وآخرون، (الإحصاء للإداريين و الإقتصاديين)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003، ص 111- 339.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

الشبكات العصبية الاصطناعية هي تقنيات حسابية مصممة لمحاكاة الطريقة التي يؤدي بها الدماغ البشري مهمة معينة ، وذلك عن طريق معالجة ضخمة موزعة على التوازي ومكونة من وحدات معالجة بسيطة ، هذه الوحدات ما هي إلا عناصر حسابية تسمى عصبونات أو عقد ، والتي لها خاصية عصبية من حيث أنها تقوم بتخزين المعرفة العملية أو المعلومات التجريبية لتجعلها متاحة للمستخدم وذلك عن طريق ضبط الأوزان.

إذا الشبكات العصبية الاصطناعية تتشابه مع الدماغ البشري في كونها تكتسب المعرفة بالتدريب وتخزن هذه المعرفة باستخدام قوى وصل داخل العصبونات تسمى الأوزان التشابكية. التدقيق القائم على الشبكات العصبية الاصطناعية هو تقنية لمساعدة المدققين في خلق التوقعات يمكن بعد ذلك مقارنتها مع القيم الفعلية تلقائياً، ومن ميزاته يمكن أن يوفر معلومات إضافية في عملية اتخاذ القرار إضافة إلى ذلك بمساعدة الشبكات العصبية الصناعية يمكن للمدقق اكتشاف عناصر تكون أكثر كفاءة وفعالية من استخدام طرق التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية التقليدية.

وتكمن أهم تطبيقات الشبكات العصبية الاصطناعية في إجراءات التدقيق التحليلي فيما يلي :

- إكتشاف الأخطاء الجوهرية؛

- إكتشاف ممارسات التزوير التي تقوم بها الإدارة؛

- دعم قرارات الإستمرارية؛

- تحديد مشاكل العسر المالي؛

- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية²

(3) تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب

1 قصي حبيب الحسيني و أحمد عبد الأمير ساعدي ،(مقدمة في الشبكات العصبية الاصطناعية)، ص02-download-internet- pdf-ebook.com أطلع عليه بتاريخ : 2016/11/12.

2 كردودي سهام،(دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة) ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص162-172.

لابد على المدقق من مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال وخصوصا الإنتقال إلى أنظمة التشغيل الالكترونية في المؤسسات، فبالرغم مما تقدمه من مزايا في تحسين أداء المؤسسة، فهي تزيد من صعوبة وتعقيد عمل المدقق في كشف الأخطاء والانحرافات والتلاعب في صحة المعلومات هذا من ناحية، إذ أنه لا يتنافى مع امكانية استخدامها كوسيلة لتسهيل مهام التدقيق من خلال ما يعرف بتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب CAATS هذا من ناحية أخرى من هنا سنحاول ذكر أهم هذه ال مداخل التي أشارت الى التدقيق في ظل الحاسب الآلي كالتالي:¹

➤ التدقيق حول الحاسب الآلي

من خلال ما ورد في هذا المدخل هو محدودية استخدام الحاسب الآلي في المؤسسات حيث تمثل دوره الأساسي كأى آلة أخرى استخدمت بغرض التسجيل والكتابة فقط . من هذا المنطلق لا يتم التركيز على الحاسب الآلي من طرف المدقق لأنه قادر على تتبع آثار الأحداث الإقتصادية وهي واضحة بشكل تام مما يسمح باكتشاف الغش والخطأ الجوهري وبالتالي اتمام مهام التدقيق.

➤ التدقيق من خلال الحاسب الآلي

يتطلب هذا المدخل توفر الخبرة في التعامل مع البرامج الآلية الخاصة بأنظمة المعلومات داخل المؤسسة وطرق معالجة البيانات عن طريق الحاسوب ليتمكن المدقق من الفحص والتحقق حول صحة المعالجة من خلال هاته البرامج لضمان صحة المخرجات وبالتالي تمكن المدقق من اصدار حكم عادل حولها.ومن بين اهم الأساليب المستخدمة في ذلك اسلوب البيانات الاختبارية . يستخدم هذا الأسلوب عادة للتأكد من إكمال تشغيل البيانات

¹ المرجع نفسه، ص 147-149.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

وسلامة نتائج التشغيل والتحقق من وجود قواعد رقابية يمكن من خلالها التحقق من صحة مدخلات النظام ويتم هذا الأسلوب بعدة وسائل كأن يدخل المدقق بيانات تتعلق بعمليات وهمية ويلاحظ صحة معالجتها من طرف نظام تشغيل المؤسسة، وذلك بمقارنة نتائج النظام و النتائج التي يحددها المدقق سلفاً. أو يمكن للمدقق إدخال بيانات خاطئة تتنافى مع مبادئ النظام وذلك لتبيان مدى قدرة النظام على كشف هذه الأخطاء أو العكس.¹

➤ التدقيق باستخدام الحاسب الآلي

في هذا المدخل انتقل المدقق من القيام بعملية التدقيق بشكل تقليدي الى استخدام الحاسب الآلي لتحسين جودة المهنة من خلال ضمان السرعة والدقة كما تم الإشارة الى ذلك في معيار التدقيق الدولي رقم 1009 حول طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب CAATS ويبقى رهان استخدامها من طرف المدقق متوقف على مدى خبرته في مجالي التدقيق والاعلام الآلي.

(IV) معايير التدقيق الخارجي

المعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المدققين ، يمكن تعريفها بأنها مقياس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياساً عاماً لأداء المدققين . والمقصود بالمعيار درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها.²

(1.IV) مصادر معايير التدقيق

ينقسم مصدر معايير التدقيق إلى مصادر داخلية أي من طرف الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في دولة ما كالمجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، أما مصادر التدقيق الخارجية فترجع إلى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجة عن الدولة وتعتبر معايير

1 عبد العزيز السيد مصطفى ، (استخدام الحاسب في التدقيق المالي والمراجعة)، جامعة القاهرة، نشر الكتروني، بدون سنة، ص80. <http://files.books.elebda3.net/elebda3.net-1287.pdf> أطلع عليه بتاريخ : 2016/12/09

2 عبد الرزاق محمد عثمان، (أصول التدقيق والرقابة الداخلية)، الطبعة الثانية، الدار النموذجية، العراق، 1999، ص22.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

التدقيق الدولية نتاج لتضافر مجهودات المنظمات المهنية الدولية بهدف توحيد معايير ممارسة التدقيق عبر العالم.¹ و أهم المنظمات المهنية الدولية نذكرها كما يلي:²

1.1.IV الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

هي منظمة عالمية تهتم بتنظيم مهنة المحاسبة تم تأسيسها عام 1977م تضم حوالي 158 عضو ومنظمة في 118 دولة تهدف إلى التطوير والحفاظ على مهنة المحاسبة و التدقيق في العالم من خلال إصدار المعايير الدولية وإرشادات تطبيقها والسهر على مواكبة التطورات الحاصلة في عالم المال والأعمال وبالتالي تلبية رغبات المستخدمين. تنقسم الى عدة لجان تختص بمهام محددة لخدمة الأهداف العامة .

2.1.IV لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي من بين اهم لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين تهدف هذه اللجنة إلى إصدار معايير التدقيق الدولية وذلك لتحسين جودة مهنة التدقيق على المستوى العالمي وذلك من خلال إصدار إرشادات لتطبيق المعايير .

ماسبق يقودنا للإشارة أنه يتم تنظيم مهنة التدقيق إما اعتماداً على القانون الذي يستند بدوره إلى المعايير المقبولة قبولاً عاماً أو على معايير التدقيق الدولية أو المحلية. فيبقى ذلك إختياري و في حالة الجزائر فهي تعتمد على القانون المنظم للمهنة الذي يستند إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً .

2.IV مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً)

تعرف معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها بأنها الأساس العام الذي يقوم من خلاله المدقق بإستخدام إجراءات التدقيق المناسبة في جميع مراحل التدقيق. وتقسم عموماً الى ثلاث

1 مراد حسين العلي، (معايير التدقيق الدولية)، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص07.
2 مأمون حمدان، (مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية) mouhasaba. 3ouloum أطلع عليه بتاريخ 2016/11/10.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

معايير فمنها ما يخص شخصية المدقق ومنها ما يخص عمله الميداني أما المرحلة الأخيرة فتشمل التقرير النهائي للمدقق.¹

1.2.IV) المعايير العامة (الشخصية)

يجب أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية أما التأهيل العلمي فيقصد به أن يكون المدقق على درجة كبيرة من التعليم خاصة في المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى الإلمام بعلم الإدارة، حسن الاتصال، الإحصاء...

أما التأهيل العملي يبدأ هذا التأهيل منذ وضع المعارف العلمية المحصل عليها حيز التنفيذ وبالتالي اكتساب الخبرة والمهارة. كما يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية التدقيق هذا المبدأ يمثل الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق ويعني عدم خضوع المدقق للضغوطات من أي جهة كانت فيجب أن يكون "أميناً، صادقاً، لا يجامل ولا يتأثر بمصلحته الشخصية أو قرابة أو نفوذ وان يبني رأيه على أساس موضوعي"

ولابد من بدل العناية المهنية التامة عند القيام بعملية التدقيق وتوخي الحذر اللازم فيجب على المدقق أن يجتهد في أداء عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وذلك من خلال إدراكه الجيد لكل من واجباته وحقوقه وذلك بالالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة.

2.2.IV) معايير العمل الميداني²

يمكن تقسيم معايير العمل الميداني إلى أربع مراحل أساسية والمتمثلة في اعتماد إجراءات من طرف المدقق لقبول العميل ثم التخطيط لعملية التدقيق ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة والقرائن. سنوضح هذه المراحل بإيجاز فيما يلي:

1) إجراءات قبول العميل

¹ إدريس عبد السلام، (المراجعة معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص32.

² إدريس عبد السلام، (المراجعة معايير وإجراءات)، مرجع سابق، ص33.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

في هذه المرحلة هناك حاجة لوجود فهم من المدقق لطبيعة العمل والقطاع التجاري الذي يتعامل ضمنه، سمعته في السوق، اذا لم يسبق وجود اختلاسات... يستعين لمعرفة هذه المعلومات من منشورات القطاع، طلب ميزانية السنوات الأخيرة لهذه المؤسسة، أوراق عمل التدقيق السابق... الختم يقرر إما قبول المهمة أو رفضها .

(2) التخطيط السليم لعملية التدقيق

يعتبر التخطيط السليم لعملية التدقيق العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، اذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق. فيعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك بتحديد توقيت البدء والانتهاء، وضرورة الإشراف على المساعدين إن وجدوا.

(3) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتمثل السبب في وضع المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية هو المساعدة في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أدائها كما تعتبر هذه الأخيرة النقطة المنطقية لبدأ عملية التدقيق على اعتبار أنها توفر للمدقق الأساس لتحديد مدى الاعتماد على بيانات المؤسسة وطبيعة وتوقيت بدأ عملية التدقيق.

(4) جمع الأدلة والقرائن

الدليل أو القرينة “هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه”، فالدليل هو ما يساعد في تكوين اعتقاد سليم وموضوعي. وما يجب توفره بصفة عامة في الدليل هو الملائمة (النوعية) والكفاية (الكمية).

3.2.IV) معايير إبداء الرأي (التقرير)¹

يعرف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن إيجازاً ما قام به المدقق من عمل ورأيه النهائي.² وعلى العموم تقرير المدقق يجمع بين الجانب الشكلي والضمني. فيما يخص الجانب الشكلي يجب توفر العناصر التالية:

➤ يجب أن يتضمن التقرير تاريخ الإعداد ليتقيد المدقق بالمسؤولية التي تخص فترة التدقيق فقط؛

➤ اسم المؤسسة محل التدقيق وعنوانها التجاري بدقة؛

➤ مراعاة إختيار العبارات الواضحة التي لا تحتمل أكثر من دلالة والمتعارف عليها في أصول المهنة؛

➤ يجب أن يوضح المدقق التحفظات المتضمنة في تقريره لتكون واضحة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية؛

➤ يتضمن التقرير توقيع وختم مدقق الحسابات باسمه الخاص وليس أحد مساعديه .

أما بخصوص الجانب الضمني فينقسم إلى فقرتين رئيسيتين:فقرة النطاق أي نطاق التدقيق ومدى الفحص الذي أجراه المدقق مع ذكر القوائم المالية محل التدقيق بدقة وفقرة الرأي وهي التي توضح ما توصل اليه المدقق من نتائج مع ذكر التحفظات إن وجدت والتوصيات اللازمة. حيث تصنف أنواع تقارير التدقيق إلى أربعة أنواع رئيسية وهي:

تقرير بدون تحفظ وتقرير متحفظ وتقرير سلبي وتقرير عدم إبداء الرأي يشير كل نوع إلى طبيعة مضمون التقرير وحسب كل حالة تواجه المدقق.

3.IV) معايير التدقيق الدولية

¹ مراد حسين العلي، (معايير التدقيق الدولية)، مرجع سابق، ص13.

² سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، (تدقيق الحسابات 1)، مرجع سابق، ص 243-245.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

بما أن المعايير المحلية غير كافية لتلبية رغبات مستخدمي تقارير المدققين، خاصة بظهور شركات متعددة الجنسيات، العولمة الاقتصادية، تطور الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق... والرغبة في التقليل من التفاوت بين الاجراءات المتبعة من طرف كل بلد وزيادة جودة التدقيق تم إصدار معايير التدقيق الدولية.

تعرف معايير التدقيق الدولية بأنها تلكالمعايير التي تصدرها لجنة التدقيق الدولية لتحسين جودة مهنة التدقيق في العالم يرمز لهذه المعايير ب: ¹I.S.A هي المعايير التي تطبق لتدقيق البيانات المالية وكل الخدمات ذات العلاقة والتقارير.

تهدف هذه اللجنة يكمن في إصدار معايير دولية للتدقيق و إصدار ارشادات لتطبيقها والحث على توسيع نطاق استخدام هذه المعايير، خاصة عن طريق التشريع وكذلك تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والهيآت التنظيمية لخلق التوازن بين هاته الأطراف.

يجدر الإشارة إلى أنه في بداية عام 2001م قد تغير اسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية إلى مجلس معايير حيث قام المجلس بمراجعة شاملة لمعايير التدقيق الدولية وفي عام 2004م صدر هيكل جديد لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية أعاد تصنيفها من (01 حتى 4999) معيار مع وجود بعض التغييرات وفي عام 2009م أقر المجلس استمرار العمل بالمعايير الصادرة بالجزء الأول المعدل عام 2008م حتى 2009/12/14 لأنه كان بصدد القيام بمراجعة شاملة لجميع معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة لزيادة فاعليتها. وشهد بعد ذلك بعض التعديلات أخرى عام 2010م². يتضح مما سبق ضرورة التجديد المستمر والرقابة الدائمة على معايير التدقيق للتمكن من مواكبة المستجدات في عالم المال والأعمال، ولتلبية الحاجات المتزايدة لخدمات المدققين.

(V) منهجية التدقيق الخارجي

¹International Standards Auditing

² أحمد حلمي جمعة، (الريادة في المحاسبة والتدقيق)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ص 184 - 186.

أصبح التدقيق في عصرنا الحالي من أهم فروع المعرفة التي تتعلق بشكل خاص بتسيير ورقابة المؤسسات، لهذا لا بد من اعتماد منهج و خطوات واضحة لضمان النجاح في تأدية مهام المدقق الخارجي والتي سنتطرق لها فيمايلي:

1.V قبول مهمة التدقيق الخارجي

تبدأ مهام المدقق الخارجي كما سبق و أشرنا في مضمون معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ببعض الإجراءات التي يتخذها لقبول الزبون مثلاً طلب الميزانية المالية لثلاثة سنوات الأخيرة للتعرف على الوضعية المالية للمؤسسة . و كذا يمكن الاتصال بالمدقق السابق الذي تعامل مع نفس المؤسسة وطلب رأيه حول وضعيتها.

وكذا يطلب المدقق بعض المعلومات العامة حول المؤسسة كطبيعة نشاطها وموقعها الجغرافي الى غير ذلك، كما يمكن الاستفسار من الغير عن المؤسسة المعنية.

كل ماسبق سيشكل من خلاله المدقق معرفة عامة مبدئية ستجعله أهلاً لاتخاذ قرار قبول التعامل مع المؤسسة أو الرفض. بعد ذلك تأتي الخطوة الموالية المتعلقة بقبول مهمة التدقيق وذلك من خلال عقد كتابي فيرسل المدقق نسخة من رسالة قبول المهمة للمؤسسة المعنية وتكون بمثابة عقد يلتزم به الطرفان ومن أهم ما يتضمنه العقد العناصر التالية :

- طبيعة وهدف ومهام التدقيق ونطاقه؛
- مسؤولية المؤسسة عن تقديم كل المعلومات والبيانات اللازمة؛
- الإشارة الى مرجع المدقق بخصوص المعايير الموضوعية التي سيستند اليها لابداء رأيه كالمعايير المحلية أو الدولية؛
- المدة اللازمة لاتمام المهام والأتعاب التي سيتقاضاها المدقق؛
- الإشارة الى كل ما يخص احتياجات المدقق وما يقع على عاتق المؤسسة أخداً بعين الاعتبار القوانين والتشريعات في كل دولة.¹

2.V التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي

¹ هادي التميمي، (مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، مرجع سابق ، ص47-48.

التخطيط المسبق لأي مهام يعد شرطاً أساسياً لنجاحها بفعالية وكفاءة، لهذا نجد أن المدقق الخارجي يحتاج لبعض المعلومات حول المؤسسة لبناء مخططه العام أخذاً بعين الاعتبار الوقت المحدد والتكلفة وامكانيات مكتبه المادية والبشرية. فيطلب بعض البيانات عند زيارته للمؤسسة كوثائق تخص القانون الأساسي للمؤسسة والبيانات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وخاصة هيكلها التنظيمي. فحجم المؤسسة يلعب دوراً أساسياً في مرحلة التخطيط. وكذا يحتاج المدقق الى القيام ببعض الاجراءات التحليلية لحسابات المؤسسة و تسجيلاتها ليتحصل على فهم أكثر لنشاط المؤسسة.

وما سبق يؤدي الى امكانية اعداد برنامج عمل المدقق في المؤسسة من خلال تحديد المهام الفرعية الأساسية وفريق العمل وطريقة العمل والتوقيت المناسب.

3.V تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

نشير قبل التفصيل في خطوات وأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية الى مسك المدقق لملفات العمل بغرض تنظيم مهامه. وتنقسم هذه الملفات بدورها الى الملف الدائم الذي توضع فيه كل المعلومات ذات طبيعة دائمة وغير خاضعة للتغيير. أما الملف الدوري فيضم كل المعلومات المتعلقة بالدورة الحالية. تتم مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية بعد جمع المعلومات أو ما يسمى بالتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وذلك باستخدام عدة طرق كمية أو نوعية. كاستخدام الاستبيان الذي يطرح من خلاله المدقق أسئلة حول نظام الرقابة الداخلية داخل كل دورة أو وظيفة بالمؤسسة ليتعرف على طريقة تسييرها من طرف المؤسسة ومدى اتباع المراحل النظامية في كل دورة. وذلك سيسمح بتحديد المخاطر المتوقعة وبالتالي نقاط الضعف والقوة داخل المؤسسة. تعد هذه الطريقة سهلة الاستخدام ولا تتطلب وقت كبير ومهارة عالية من المدقق. إلا أنه يعاب عليها امكانية الحصول على معلومات غير دقيقة واجابات عشوائية مما يضعف من مصداقية البيانات المحصل عليها.

ومن بين طرق التقييم كذلك يوجد خرائط التدفق التي تعتمد على استخدام الرموز والأشكال في وصف مراحل واجراءات تسيير الدورات داخل المؤسسة. كاعتبار مثلاً مربع رمز

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

لفاتورة ومستطيل رمز لطلبية... وغيرها ويتم الربط بين هذه الرموز عن طريق أسهم وخطوط توضح إنطلاق ووصول المستندات. تعرف هذه الطريقة كذلك بسهولة فهمها حتى بعد مرور فترة طويلة. ويمكن استخدام برامج الحاسب الآلي بنفس الطريقة.

وكذا من أكثر الطرق المتبعة التقليدية ما يعرف بالوصف عن طريق تحرير كتابي يتطرق من خلاله المدقق الى وصف أهم المراحل الأساسية والخطوات المتبعة في كل مرحلة.¹

4.V جمع الأدلة والقرائن

أدلة الإبتات هي أي معلومة يستخدمها المدقق لاصدار حكمه على عدالة ومصداقية ما تعرضه المؤسسة. وعند القيام بمهام التدقيق المالي والمحاسبي تنقسم أدلة الإبتات الى قسمين أساسيين الأول يخص البيانات المتعلقة بالمحاسبة والثاني يخص كل البيانات الأخرى.

وفيما يخص اختيار أدلة الإبتات فلا يمكن للمدقق الإطلاع على كل الوثائق والمستندات والسجلات لهذا يجب أن يحدد العينة المناسبة التي تمثل مجتمع الأدلة سواء فواتير أو شيكات أو غيرها من المستندات.²

5.V كتابة التقرير النهائي

تناول معيار التدقيق الدولي رقم 700 النموذج العام للتقرير النهائي الذي يعده المدقق من حيث الشكل والمحتوى. بحيث يجب أن يبين المدقق أولاً عنوان التقرير حسب المهمة، ثم الجهة التي يتوجه اليها هذا التقرير. وبعد ذلك يتم كتابة فقرة تمهيدية يوضح من خلالها مسؤوليته ومسؤولية الإدارة عن البيانات موضوع التدقيق. ثم تليها الفقرة التي يوضح من خلالها رأيه والتوصيات اللازمة.

وتنقسم التقارير الى أربع أنواع أساسية :

- التقرير بدون تحفظ

1 المرجع نفسه، ص 95

2 عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، (أسس المراجعة الخارجية)، المكتب الحديث للنشر، مصر، 2007، ص 73.

- التقرير بوجود تحفظ

- الامتناع عن ابداء الرأي

- التقرير السلبي

يستند المدقق في كتابة التقرير الى أحد الأنواع المذكورة أعلاه حسب ماتوصل اليه من

نتائج.¹

وبالرغم من أهمية تقرير المدقق في طمأننة مستخدمي البيانات المالية وغير المالية، إلا أن الإنشغال الذي مازال يطرح حتى الآن هو مدى مصداقية وموضوعية رأي المدقق حول التقارير التي تم تدقيقها و إلى أي مدى يمكن الاعتماد على تقرير المدقق في عملية اتخاذ القرار.² وهذا ما سنحاول اثرائه أكثر من خلال الفصل المتعلق بجودة التدقيق.

(VI) التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي

في ظل عصر تكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية وعولمة الإقتصاد وحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق . أصبحت المهنة في مواجهة مستمرة مع التحديات التي يفرضها المحيط سنحاول من خلال هذا العنصر أن نتطرق بايجاز الى بعض ما سبق ذكره كمايلي:

(1.VI) التحديات التي تواجه المدقق في ظل الحاسب الإلكتروني

إن ما يشهده العالم من تطور هائل في تكنولوجيا الإعلام والإتصال ينعكس بشكل كبير على كافة مجالات الحياة المعاصرة ويغزو كل الميادين، التي يعتبر التدقيق واحدا منها حيث ساهم ذلك بتطوير ممارسة مهنة التدقيق باستخدام أجهزة الحاسوب والبرامج الخاصة لكسب الوقت والجهد . وبالتالي تحقيق مستويات عالية من الجودة في تقديم الخدمات للزبائن. ولكن في المقابل زاد العبئ على المدققين ورفع التحدي نظرا لبروز مخاطر جديدة تصاحب هذا التطور التكنولوجي.

✓ صعوبة تتبع نظام تدفق البيانات والمعلومات المعالجة ضمن الحاسب الإلكتروني؛

¹ <http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf> 2016/12/16 أطلع عليه بتاريخ

² رامي محمد الزبدية وعلي عبد القادر الذنبيات ، (أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الإئتماني في البنوك التجارية الأردنية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد03، الاردن، 2012، ص02.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

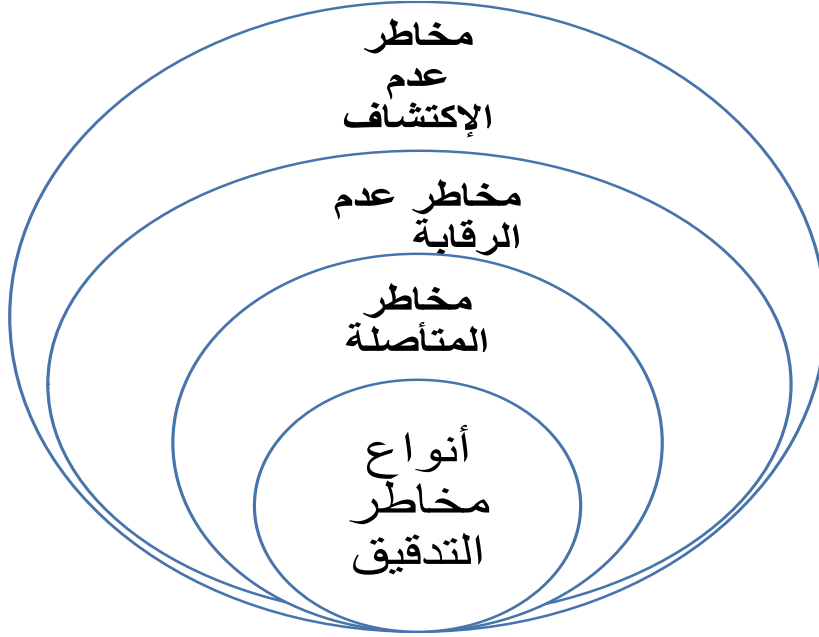
- ✓ نقص كفاءة بعض المدققين بخصوص استخدام الأنظمة الآلية مما يصعب من امكانية كشف الانحرافات أو الأخطاء ان وجدت؛
- ✓ عدم التحكم الجيد من طرف المدقق في البرامج الجاهزة المخصصة لممارسة مهام التدقيق؛
- ✓ غياب أثر أو مسار العمليات المحاسبية وغياب أدلة اثبات بعض العمليات التي تتم بشكل الالكتروني تلقائي ؛
- ✓ الأضرار الناجمة عن الفيروسات التي يتعرض لها الحاسوب مما يتسبب في ضياع الملفات والسجلات المحاسبية الالكترونية؛
- ✓ صعوبة تحقيق الضبط الداخلي في الأنظمة الآلية المشتركة نظرا لتداخل المهام بين الموظفين عند ادخال او استخدام البيانات ،مما يتسبب في عدم تحديد المسؤوليات وازعاف آلية الرقابة؛
- ✓ سهولة حدوث الأخطاء وصعوبة اكتشافها نظرا لغياب مسارها وعدم التمكن من رؤيته مما يضعف من آليات المعالجة المحاسبية الالكترونية.¹

2.VI) التحديات التي تواجه المدقق في ظل مخاطر التدقيق

يعرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكى مخاطر التدقيق كمايلي: هي المخاطر التي تؤدي إلى فشل المدقق في إبداء رأيه بشكل صحيح ،فيما يخصالقوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية.

¹ محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، (دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص 274.

الشكل رقم (02): أنواع مخاطر التدقيق



المصدر: من اعداد الباحثة

يوضح الشكل أعلاه أنواع مخاطر التدقيق ف هناك ما يسمى بمخاطر التدقيق المقبولة حيث يدرك المدقق وجود بعض المخاطر ويتعامل معها بالطريقة الملائمة للتقليل من تأثيرها إلى أقصى حد ممكن على جودة خدماته ، و مخاطر متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق وهناك مخاطر متعلقة بالمدقق ذاته. وفيما يلي تعريف كل نوع على حدى:

الجدول رقم (03): تعريف مخاطر التدقيق

مخاطر عدم الإكتشاف	مخاطر عدم الرقابة	الخطر المتأصل
--------------------	-------------------	---------------

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

يقصد بالخطر المتأصل مدى قابلية رصيد حساب أو مجموعة من العمليات للتحريف.	يخص هذا الخطر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ويعني فشل النظام في تحديد الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.	وهو الخطر الناتج عن فشل مدقق الحسابات في تطبيق اجراءات التدقيق وبالتالي عدم قدرته على كشف الانحرافات والمخالفات.
---	---	--

المصدر: من اعداد الباحثة

يتضح مما سبق أن مهام المدقق لا تخلو من المخاطر مما يشكل تحدي حقيقي أمام بلوغ الجودة المطلوبة. فتوصل الباحثين¹ إلى ضرورة تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة نظرا لدورها الأساسي في التقليل من المخاطر التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي مما يساهم في تفعيل جودة المهنة.

3.VI) التحديات التي تواجه المدقق عند تطبيق المراجعة التحليلية²

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المراجعة التحليلية "بأنها نوع من اختيارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أدائها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات التي يتم الاعتماد عليها لإجراء التدقيق". حيث يعتبر الدليل أو القرينة من العناصر الأساسية التي تحدد مسار المدقق وتتعاكس على جودة عمله مما يوجب حسن اختيار الدليل من حيث الكم والنوع. حيث أصبح استخدام المراجعة التحليلية بمختلف أدواتها (أنظر الفصل 1) بمثابة تحدي يواجه المدقق في إطار التدقيق المعاصر ويرجع ذلك للصعوبات التالية:

- غياب الخبرة اللازمة لدى المدققين فيما يخص العلوم الرياضية والاحصاء التي تعد مطلبا أساسيا لتطبيق أساليب المراجعة التحليلية؛

1 أنس فضل الله و هلال صالح، (أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية)، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، السودان - الخرطوم، 2016، ص24.

2 سارة محمد و آخرون، (دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية)، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17 (2)، السودان - الخرطوم، 2016، ص 140-142.

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

- عدم كفاية الأتعاب التي يحصلها المدققي بالمقابل مع الجهد المطلوب لتنفيذ المراجعة التحليلية؛
- وجود صعوبات متعلقة بتطبيق المراجعة التحليلية منها ما هو متعلق بجمع البيانات وتصويتها ومنها ما يخص صعوبة اختيار النموذج المناسب لبلوغ أهداف التدقيق.

الخاتمة

الفصل الاول: التدقيق الخارجي لمحة تاريخية ومفاهيم اساسية

عرفت مهنة التدقيق وخاصة -التدقيق الخارجي الذي يمارسه طرف محايد ومستقل- تطورات هائلة لمواكبة احتياجات مختلف الفئات التي تطلب خدمات المدقق الخارجي في ظل التغيرات المتسارعة سواء على مستوى المحيط الكلي أو الجزئي للمؤسسات.

ويتضح ذلك جليا من خلال تطور مهنة التدقيق سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي. وهذا التطور الحاصل يتزامن مع ظهور تحديات جديدة منها ما هو متعلق بالمؤسسة موضوع التدقيق ومنها ما يخص الجوانب التنظيمية والتسييرية لمهنة التدقيق في حد ذاتها. كل ذلك يشكل رهانات صعبة لا بد من تداركها والعمل على تحسين جودة المهنة من خلال ايجاد السبل الأنجع لذلك، حيث يمكن اعتبار آليات حوكمة المؤسسات من أهمها حسب البحوث والدراسات الحديثة.

الفصل الثاني:

دور التدقيق الخارجي في

مسار حوكمة المؤسسات

تمهيد

إن انتشار الفضائح المالية وتعرثر كبرى المؤسسات الإقتصادية من أهم ما يميز مطلع القرن الواحد والعشرين. فبالرغم من أن أولى الاهتمامات بنظام حوكمة المؤسسات كان منذ 1930م إلا أن انتشار هذا المفهوم عرف نقلة نوعية بعد هذه الفضائح. حيث نحاول من خلال هذا الفصل التركيز على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها الداخلية والخارجية. مما يؤدي الى التحكم في أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها بالنظر الى متطلبات أصحاب المصالح والأطراف ذوي العلاقة. ثم حاولنا التركيز على العلاقة المتبادلة بين نظام حوكمة المؤسسات ومهنة التدقيق الخارجي. سنتطرق في هذا الفصل إلى النقاط الأساسية التالية:

(I) التطور التاريخي لنظام حوكمة المؤسسات؛

(II) النظريات المرتبطة بتطور حوكمة المؤسسات؛

(III) ماهية حوكمة المؤسسات؛

(IV) حوكمة المؤسسات بين المبادئ ونماذج التطبيق؛

(V) علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة المؤسسات.

(I) التطور التاريخي لنظام حوكمة المؤسسات

ظهور مفهوم "حوكمة المؤسسات" كان نتيجة لعدة أسباب يبقى أهمها انفصال الملكية عن التسيير و بروز شكل جديد من المؤسسات ،اذى بدوره الى تضارب مصالح مختلف الأطراف الفاعلة وذات العلاقة بالمنظمة . فكان لابد من ايجاد نمط تسيير جديد يمكن من التحكم الفعال في تحقيق اهداف المنظمات بشكل يرضي الجميع وليس لطرف على حساب الطرف الآخر . ولكن جذور هذا المصطلح تعود إلى فترة الثلاثينات من القرن العشرين ولكن انتشارها بشكل أوسع كان نتيجة لبعض الدوافع المباشرة وهذا ما سنتطرق اليه فيما يلي:

(1.I) نبذة تاريخية عن نظام حوكمة المؤسسات

من أبرز نتائج ظهور الثورة الصناعية الحاجة إلى رؤوس الأموال نظرا لضخامة المشاريع والحاجة المتزايدة لتمويل الإستثمارات. أدى ذلك إلى تعدد أصحاب المصالح داخل المؤسسة نظرا لانفصال الملكية عن التسيير ،مما صاحبه ظهور صعوبات عديدة تعرف بمصطلح مشاكل حوكمة المؤسسات.

فعندما أصبحت الولايات المتحدة الأمريكية مركزا للإقتصاد العالمي حيث ذلك جعلها المصدر الأول لمنتوج "حوكمة المؤسسات" لباقي دول العالم¹ حيث أن هذا المفهوم لا يعتبر وليد الصدفة وإنما نتاج لجهود العديد من الباحثين في النظريات الحديثة للمنظمات. إذن من الصعب التحديد بدقة تاريخ ظهور حوكمة المؤسسات ولكن سنحاول ذلك من خلال ما تداوله الباحثين في الأدبيات .

حيث سنرجع قليلا الى الورا لادراك أهم المراحل التي أسست لظهور هذا المفهوم ،التي قسمناها في دراستنا إلى أربعة مراحل أساسية حسب تسلسل الأحداث الإقتصادية ذات العلاقة.

¹ROLAND pérez, (la gouvernance d'entreprise : évolution et débat récents), cahier français le capitalisme mutation et diversité n°349, Paris, 2010, p69.

1.1.I المراحل التاريخية لظهور حوكمة المؤسسات

1 المرحلة الأولى: أواخر القرن التاسع عشر¹

بالوغم من أن العديد من المراجع العلمية ترجع تاريخ ظهور الحوكمة إلى ما بعد أزمة الكساد العالمية أي الثلاثينيات من القرن العشرين . إلا أن أواخر القرن التاسع عشر تميزت بظهور أولى بوادر الاهتمام بحوكمة المؤسسات من طرف المؤسسات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، نظرا لزيادة عدد المؤسسات التساهمية مما أدى إلى دعوة المساهمين لاجراء الإصلاحات التي تحسن من حوكمة مؤسساتهم.

2 المرحلة الثانية : القرن العشرين²

بعد أزمة الكساد 1929م التي شهدها العالم انتشرت العديد من الدراسات لعدة مفكرين أمثال أدولف أوغسطس وجيم غاردينر وبارل ومانز التي سلطت الضوء على المتطلبات الحديثة لتسيير المنظمات استنادا إلى أن انفصال الملكية عن التسيير سيصاحبه عدة مشاكل لا بد من مواجهتها. وفي بداية السبعينات شكلت حوكمة المؤسسات موضع نقاش كبير في الولايات المتحدة الأمريكية وبدلت جهودا واسعة النطاق لإصلاح الحوكمة داخل مؤسساتها. وسنة 1976م شكلت نظرية الوكالة التي تأسست من طرف M.C. Jensen et W.H. Meckling تغيرا في مفهوم المؤسسة مما أدى إلى ضرورة إيجاد الميكانزمات اللازمة للحوكمة الجيدة للمؤسسات. فحسب ما ورد في أدبيات موضوع حوكمة المؤسسات أن مرحلة التسعينات من القرن العشرين تميزت باستعمال مصطلح حوكمة المؤسسات بشكل واسع من طرف عدة جهات.

إضافة إلى ما سبق ذكره تعتبر الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997م³ التي كان لها الأثر البالغ على إقتصاديات العديد من الدول الآسيوية. حيث تعد أبرز نقاط ضعف هذه الدول عدم

¹ عبد القوي عبد الصبور، (التنظيم القانوني لحوكمة الشركات – دراسة مقارنة -)، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2012، ص20.

² المرجع نفسه، ص21.

³ محمد علي سويلم، (حوكمة الشركات في الأنظمة العربية)، الطبعة الأولى، النهضة العربية، القاهرة – مصر، 2010، ص15.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

وجود آليات ناجعة لحوكمة المؤسسات. مما أدى إلى تزعزع الثقة بين الأعوان الإقتصاديين ونشوب أزمة مالية حادة.

(3) المرحلة الثالثة: بداية القرن الواحد والعشرين

شهدت بداية القرن الواحد والعشرين عدة فضائح مالية مما نجم عنه إفلاس كبرى المؤسسات بالولايات المتحدة الأمريكية كمؤسسة "أنرون" و "ولدكوم"، وذلك بالتوازي مع انهيار أحد أكبر شركات التدقيق "أرثر أندرسون" إثر فقدان الثقة في التقارير المالية المدققة من طرفها. مما شكل أحد الدوافع الرئيسية لضرورة إعادة النظر في القوانين والتنظيمات التي تعزز من حوكمة الشركات.

ذكر هذه المراحل التاريخية يبين أهمية ظهور حوكمة المؤسسات وضرورة تقنينها وتعميمها لإعادة تنمية الإقتصاد الدولي. ومن هنا سنبين الدوافع المباشرة التي مهدت لبروز حوكمة الشركات وفرضها من طرف المؤسسات الحكومية المحلية والدولية .

2.I الدوافع المباشرة لظهور حوكمة المؤسسات

هناك مجموعة من الأسباب أدت إلى ظهور وإنتشار مفهوم حوكمة المؤسسات سنذكر أهمها فيمايلي:

- ✓ محاربة السلوك الانحرافي لبعض المسيرين داخل المؤسسة؛
- ✓ القضاء على الغش والفساد المالي الذي تسبب في افلاس المؤسسات على سبيل الذكر كل من شركة أنرون و ولدكوم¹
- ✓ الدور البارز للبورصات العالمية في سن قوانين صارمة على المؤسسات المدرجة من خلال فرض مبادئ حوكمة الشركات لتعزيز عملية الرقابة، حفاظا على سلامة المساهمين وضمائنا لسلامة الإقتصاد الوطني لكل دولة؛

¹MARC Hubert et autres, (gouvernance d'entreprise enjeux managériaux ,comptables et financiers), debock, Bruxelles, 2005, p1.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

- ✓ تزايد الممارسات المالية والإدارية الخاطئة بالمؤسسات وما يتبعها من تضليل في التقارير المالية مما استوجب وجود قواعد الحوكمة للحد من هذه المظاهر؛
 - ✓ تدني أخلاقيات الأعمال وضعف نظم الرقابة الداخلية على أنشطة معظم المؤسسات مما استوجب ضرورة تحديث آليات مراقبة الأداء؛
 - ✓ ازدياد عدد القضايا القانونية المقدمة ضد شركات التدقيق العالمية مثل شركة آرثر أندرسون؛
 - ✓ غياب التحديد الواضح لمسؤوليات وسلطات مجالس إدارة المؤسسات ومدرائها التنفيذيين أمام أصحاب المصالح المتعارضة؛
 - ✓ ضعف حماية حقوق صغار المساهمين نتيجة احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع إدارة المؤسسة لتعظيم دالة منافعهم الخاصة على حساب المنفعة العامة؛
 - ✓ زيادة حدة مخاطر منظمات الأعمال وخاصة مخاطر الاستثمار والمخاطر المالية، وارتفاع تكلفة التمويل ومدى الحاجة للحد من هذه المظاهر مستقبلاً.
- اذن ماسبق يوضح الأسباب المباشرة وغير المباشرة لظهور حوكمة المؤسسات هذا من ناحية، وسنحاول من ناحية أخرى إبراز دور الباحثين في التأسيس العلمي لمفهوم وأهمية حوكمة المؤسسات من خلال الحديث عن أهم النظريات التي دعمت ظهور حوكمة المؤسسات .

(II) النظريات المرتبطة بتطور حوكمة المؤسسات

تعود جذور حوكمة الشركات في الأدبيات إلى الباحثان BERLE ET MEANS اللذان يعتبران أول من تناولوا موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك سنة 1932م وتأتي الحوكمة لسد الفجوة التي يمكن أن تحصل بسبب هذا الانفصال¹.

وأشار الباحث COASE Ronald¹ سنة 1937م في مقاله بعنوان "طبيعة الشركة" فأبرز تعريف المؤسسة بواقعية أكثر مقارنة بالتعريف السابقة من خلال ما يعرف بنظرية تكاليف

¹ بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان ، (حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة) ، الملتقى الدولي للابداع والتغيير جامعة المستنصرية، العراق، 2013، ص133.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

المعاملات.² و طور بعد ذلك الباحث WILLIAMSON هذه الفكرة بمزيد من التحليل سنة 1975 م. من هنا سنحاول ابراز ماهية هذه النظري ات ومدى مساهمتها في ابراز مفهوم حوكمة المؤسسات كما يلي:

(1.II) نظرية تكاليف المعاملات

تكاليف المعاملات داخل المؤسسة تختلف عن تكاليف المعاملات في السوق الخارجي. فحسب هذه النظرية تحقق المؤسسة مردودية إقتصادية اذا كانت تكاليف معاملاتها لإبرام صفقة معينة أقل من نظيرتها في السوق.³

اعتبر كوز أن سرعة الحصول على المعلومات التي تخص التسعير هو ما يصنع الفرق في تحقيق اما الأرباح أو الخسائر، لكن سرعان ما تلاشى هذا المفهوم بانتشار وسائل الاعلام المختلفة ونظم معالجة المعلومات المتطورة والسريعة، مما أفقد سرعة وصول المعلومات أهميتها وبالتالي تأثيرها على التحكم بعناصر السوق.

وتعتبر "تكاليف الصفقات" من الأنشطة الضرورية لتحقيق التنسيق التجاري، ويمكن تصنيف التكاليف المستعملة في السوق إلى ثلاثة فئات:

- تكاليف البحث والاعلام؛

- تكاليف التفاوض واتخاذ القرار؛

- تكاليف الرقابة والمتابعة.

ويرى (كوز) أن المتعاملين لهم الخيار بين السوق والمؤسسة، وهما يشكلان الهيكل المؤسسي للنظام الإقتصادي، فالسوق يؤمن آلية تنسيق لامركزية لمؤشر السعر بينما المؤسسة هي طريقة تنسيق ثابتة قائمة على النفوذ حيث مركزية السلطة.

¹ KONE Arouna, (Mécánismes de gouvernance et performance de la filière du Mali), ED DEGEST N° 501 université D'ANGERSE, 2012 France, p16.

² PIGE Benoit, (gouvernance, contrôle et audit des organisations),  conomica, Paris, 2008, p16.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

من هنا تصبح المؤسسة أكثر أهمية من السوق لأنها تتحكم أكثر في تكاليف صفقاتها، أخذاً بعين الاعتبار أن المؤسسة كل ما كانت كبيرة ومعقدة صعب التنسيق الفعال للسلطة وللأنشطة. فالاختيار بين السوق والمؤسسة يكون بالمقارنة بين تكاليف الصفقات وتكاليف التنظيم الداخلي للمؤسسة.¹

إذن تساؤلات كوز حول ماهية المؤسسة وتحليل ذلك من منظور التكاليف مهد لأهمية آليات حوكمة المؤسسات لمواجهة المشاكل التي يمكن أن تعيق عمل المؤسسات.

2.II نظرية حقوق الملكية

يؤثر إختلاف أنظمة الملكية على سلوك الأعوان الإقتصاديين حيث اختلفت وجهات نظر الباحثين حول نظرية حقوق الملكية. حيث يشير كل من Alchian et Densetz الى أن فعالية المنظمة تتعلق بحقوق الملكية التي تحدد شروط امتلاك فائض الناتج عن ممارسة النشاط ويزيد ذلك تعقيدا عند الفصل بين ملاك رأسمال والمسيرين.² كما أشار الباحث Charreaux.G أن كبر حجم المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية أدى إلى ضرورة تقسيم حقوق الملكية بين عدد أكبر من المساهمين وكذا بعض المسيرين مما أدى إلى تعارض المصالح.³

3.II نظرية الوكالة

ارتكز الباحثان Michael Jensen et William Meckling في طرحهما لنظرية الوكالة على فكرة أساسية مفادها أن "علاقة الوكالة هي عقد يوكل من خلاله فرد أو عدة أفراد (الموكلين) شخص أو أكثر (الوكلاء) لتنفيذ مهام محددة من خلال منح جزء من السلطة وامكانية اتخاذ بعض القرارات. مع احتمال معرفة الموكلين لمعلومات لا يعرفها الوكيل". فمن الضروري

1 سامر مظهر قنطجني، (المثلث المتساوي الأضلاع: حكومات، شركات، أفراد) www.kantakji.com اطلع عليه بتاريخ: 04/10/2015.

2 بلبركاني أم خليفة، (آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية)، مجلة التنظيم والعمل، العدد 05، معسكر- الجزائر، 2014، ص02.

3 Charreaux Gérard, (Quelle théorie pour la gouvernance), encyclopédie des ressources humaines, Economica, France, 2002, p07-08.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

إدارة العلاقات التعاقدية داخل المؤسسة بين أصحاب المصالح.¹ تركز نظرية الوكالة على فرضيتين أساسيتين: إن الموكل والوكيل أشخاص يتميزون بالوعي بمعنى أن كلا الطرفين يدرك مصلحته لذا يسعى إلى تنظيم منفعه المتوقعة وهذه المنافع هي التي ستحدد تصرفاته وقراراته بناء على ما تقدم سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعة حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل إليه، ومن هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح مما يوجب توفر آليات تقلل من فرص حدوث التعارض إلى الحد الأدنى. وفي إطار ذلك تبحث نظرية الوكالة في

إقتصاديات وسلوكيات طرفان يعتبران من أهم الأطراف التعاقدية في المؤسسة وهما الإدارة وحملة الأسهم.² وبما أن حملة الأسهم يعتبرون الطرف الأكثر تعرضاً للمخاطر نتيجة انحياز الإدارة لمصالحها الخاصة لا بد من توفر آليات تسمح بتحقيق الرقابة الكافية وحماية مصالح جميع الأطراف هذا ما يسمى بحوكمة المؤسسات. كما يوجد نظريات أخرى مفسرة لحوكمة المؤسسات كنظرية تجدر المدراء كما نشير إلى أن دراستنا ركزت على نظرية الوكالة.

كما نجد شبه اتفاق عام حول وجود مدخلين أساسيين لدراسة نظام حوكمة المؤسسات وهما **المدخل الخارجي** الذي يهتم بتعظيم ثروة حملة الأسهم من خلال تفعيل الرقابة والإشراف والمساءلة لبلوغ أهداف المنظمات وكذا **المدخل الداخلي** يركز هذا المدخل بالاهتمام بتحقيق مصالح الأطراف المتعددة وذلك من خلال التركيز على آليات الحوكمة الداخلية والخارجية.³

(III) ماهية حوكمة المؤسسات

ظهور اشكالية " حوكمة المؤسسات " كان نتيجة لعدة أسباب يبقى أهمها انفصال الملكية عن التسيير وبروز شكل جديد من المؤسسات ،اذى بدوره إلى تضارب مصالح مختلف الأطراف الفاعلة . فكان لابد من ايجاد نمط تسيير جديد يمكن من التحكم الفعال في تحقيق اهداف المنظمات بشكل يرضي الجميع وليس لطرف على حساب الطرف الآخر. فتداول

¹PLANE Jean – Michel, (théorie et management des organisations), 3 édition, Dunod, Paris, 2012, p152.

² بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، (حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة)، مرجع سابق، ص131
³ مؤيد محمد علي فضل و نوال حربي راضي، (العلاقة بين الحاكمة المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 12، العدد 04، العراق، 2010، ص11.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

مفهوم حوكمة المؤسسات من جوانب عديدة وميادين شتى سنحاول التطرق إلى أهمها خاصة من الجانب الاقتصادي والتسييري من خلال هذه الدراسة.

1.III تعريف حوكمة المؤسسات

التعريف المفصل لحوكمة المؤسسات يقودنا إلى تبيان مفهومها من الجانب اللغوي أولاً، ثم الجانب الإصطلاحي الذي نذكر من خلاله عدة تعاريف للباحثين مع مراعاة التسلسل الزمني وبعض التعاريف الواردة من طرف المؤسسات والهيئات الدولية.

1.1.III مفهوم الحوكمة لغوياً¹

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية، ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة وشريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب ورعاية وحماية الأمانات وإيصالها إلى أصحابها. وإذا وصل بها إلى الميناء سالما أطلق عليه التجار وخبراء البحار "القبطان المتحومك جيداً" (goudgouverner).

ثم تطور هذا المصطلح كما جاء بمعناه في اللغة الإنجليزية *governance* مما دفع ببعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الإنجليزي وبنفس الحروف مع تغيير طريقة النطق واللفظ.

2.1.III مفهوم الحوكمة اصطلاحاً

إذا اختلفت التعاريف الواردة لحوكمة المؤسسات من حيث تعدد الميادين والدراسات المهمة بذلك، فنجدها تتفق في كونها تهدف لإيجاد حلول للمشاكل المعاصرة التي عرقتها المؤسسات، نتيجة لتضارب المصالح هذا من ناحية واتساع وتعقد محيط المؤسسات سواء الكلي أو الجزئي هذا من ناحية أخرى.

1 عزيزة بن سميحة وطبني مريم ، (حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني)، الملقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية"، جامعة حسيبة بن بوعلي -شلف، 03 و04 ديسمبر 2012، ص02.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

عرف CHARREAUX Gérard الذي يعتبر من أبرز الباحثين المعاصرين في هذا الميدان حوكمة المؤسسات سنة 1997 على أنها "مجموع الميكانزمات المنظماتية التي تؤثر على الحدود التي تحكم المسيرين عند ممارسة عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة، وذلك للحد من السلطة التقديرية لهم".¹ من خلال هذا التعريف ندرك ان حوكمة المؤسسات جاءت بغرض التقليل من التعارض بين المسيرين والمساهمين في المؤسسات.

كما عرفها WILIAMSON سنة 1999 "بأنها الاستراتيجية التي تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها، من خلال منظور أخلاقي والتمكن من تحقيق أهدافها بالشكل الذي لا يطر بمصالح جميع الأطراف".² أضاف الباحث CHARREAUX Gérard سنة 2004م "أن حوكمة المؤسسات هي نظام تعديل لتصرفات المساهمين".

إذن حوكمة المؤسسات يمكن تعريفها "كمجموعة من المبادئ، الميكانزمات و العمليات التي تسخرها المنظمة في مخططها دون اهمال مواقف الأفراد. وذلك في الفترة الحالية والمستقبلية على حد سواء .

فهي تهدف إلى تحديد التوجه الاستراتيجي لضمان بلوغ الأهداف، مع التحكم في المخاطر وباستخدام الأمثل للموارد ضمن إطار مسؤول. علما أن حوكمة المؤسسات تهتم كذلك بمراقبة المسيرين لذاتهم لأن قناعات الأفراد وقيمهم الشخصية تبقى أولا وقبل كل شيء".³

وفيما يلي سنقوم بعرض بعض التعاريف الواردة من المؤسسات الدولية التي كان لها فضل كبير في تأطير حوكمة المؤسسات والعمل على انتشارها في العديد من الدول كما يلي: لتعريف الوارد بتقرير لجنة كاديوري الصادر بالمملكة المتحدة سنة 1992 تعرف حوكمة

¹CHARREAUX Gérard, (vers une théorie du gouvernement des entreprises), édition economica, Paris, 1997, p54.

²النواس عبيد رافد، (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح) ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2008/50/14، الأردن، ص 242.

³NACIRI Ahmed, (traité de gouvernance d'entreprise), presses de l'université du Quebec, canada, 2011, p02.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

المؤسسات بأنها "مجموعة من الأنظمة المالية وغير المالية والتي عن طريقها يتم إدارة الشركة وتوجيهها والرقابة عن شؤونها"¹

تعريف المنظمة الدولية للتنمية والتعاون الإقتصادي سنة 1997 * OCDE "حوكمة المؤسسات هي مجموع العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح"²

أما مؤسسة التمويل الدولية IFC عرفت الحوكمة "بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"³

عرفتها لجنة CARDON في التقرير الصادر سنة 1998 بدولة بلجيكا كما يلي⁴ "هي مجموعة من القواعد القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة"

وبما أن حوكمة المؤسسات تم معالجتها من ميادين مختلفة سنتطرق فيما يلي لبعض هذه المفاهيم كمايلي:

III.1.3) المفهوم القانوني لحوكمة الشركات :⁵

تهدف حوكمة الشركات للتأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة، وتعمل على تنظيم كافة العلاقات التعاقدية بين هؤلاء الأطراف بما يوفر ضمان حقوق كل طرف مع ابراز التزاماته في نفس الوقت .حيث تعمل على التغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من الممارسات السلبية ،التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية للشركة".

¹ www.abahe.co.uk/terminologies-corporate-governance.html consulté le 20/09/2015.

* OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

² EBONDO WA MANDZILA (la gouvernance d'entreprise une approche par l'audit et le contrôle interne), l'harmattan, Paris, 2005, p14.

³ نشرة توعية يصدرها معهد الدراسات المصرفية، (إضاعات مالية ومصرفية) ، العدد الثالث، الكويت، أكتوبر 2010، ص2.

⁴ بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان ، (حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة) ، مرجع سابق، ص6.

⁵ أحمد علي خضر، (حوكمة الشركات)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012، ص88.

4.1.III) المفهوم الإجتماعي لحوكمة الشركات :¹

"تسعى الحوكمة من الجانب الإجتماعي لحماية الأطراف المختلفة لضمان المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات. اذن هي منظور مجتمعي تنموي للوصول الى تحقيق التنمية المستدامة للإقتصاد والمجتمع ككل".

2.III) لماذا حوكمة المؤسسات ؟

لقد ظهرت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم. كما تزايدت أهميتها نتيجة لاتجاه كثير من الدول إلى التحول لنظم الإقتصاد الرأسمالي الذي يعتمد بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة، لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الإقتصادي وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة. وشرعت في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية.

فاتجهت إلى أسواق المال وساعد على ذلك ماشهده العالم من تحرير الأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع زيادة حجم المؤسسات إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المدراء وإلى وقوع الكثير منها في أزمات مالية.² من هنا تكمن أهمية حوكمة المؤسسات فيما يلي:

✓ تعتبر حوكمة المؤسسات عنصرا مهما في زيادة الفعالية الإقتصادية وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأهداف ذات الفائدة لكل من المؤسسة و المساهمين، كما تسهل بشكل فعال عملية الرقابة و تشجيع المؤسسات على الاستخدام الأمثل للموارد؛

✓ مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطالة ؛

1 أحمد علي خضر، (حوكمة الشركات)، مرجع سابق، ص88.

2 نشرة توعية، (إضاءات مالية ومصرفية)، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، أكتوبر 2010، ص2.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

- ✓ ضمان حصول المستثمرين على قدر ملائم من الطمأنينة وتعظيم القيمة السوقية للأسهم؛
 - ✓ تدعيم تنافسية المؤسسات في الأسواق المالية العالمية ؛
 - ✓ جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل والحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج ؛
 - ✓ التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية؛
 - ✓ تجنب الإنزلاق في المشاكل المالية والمحاسبية. 1
 - ✓ تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية كما تساهم في جذب المستثمرين في سوق المال. 2.
- كل ماسبق ذكره لا يكون ذو أهمية إذا لم يراعى تطبيقه بعدالة ومساواة وبشكل يخدم جميع الأطراف المعنية بنشاط المؤسسات الإقتصادية.
- نظرا لأهمية الحوكمة فلا بد من تأسيس هذا النظام في المؤسسة بناء على جملة من الأهداف كمايلي:

1.2.III الشفافية

- تعتبر الشفافية من المفاهيم الحديثة و المتطورة في الحوكمة والتي يجب على الإدارة الواعية الأخذ بها ،لما تعكسه من أهمية على المؤسسة والأطراف المعنية بها. وتعني الشفافية الانفتاح والتخلي عن الغموض والسرية والتضليل وجعل كل شئ قابل للتحقيق والرؤية السليمة. اعتبر الباحث CHARREAUX .G الشفافية عنصرا مهما لخلق مناخ من الثقة بين أصحاب المصالح في المؤسسة.³

2.2.III المسائلة

1 أمال العيادي وأبو بكر خوالد، (تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية -دراسة حالة الجزائر-)، ملتقى بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة، 07/06 ماي 2012، ص 5.

2 حسن يريقي و عمر علي عبد صمد، (واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها)، بدون سنة، ص 07.

3 NEDJJAR Nada wafae, (contribution a l'analyse des mécanismes de gouvernance explicatifs de la qualité de la communication financier), laboratoire orléanais de gestion, France, 2011, p74.

يحق للمساهمين مسائلة الإدارة العليا عن أدائها وهذا حق يضمنه القانون وأنظمة الحوكمة لهم كما تضمن المسائلة مسؤولية الإدارة العليا أمام مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام المساهمين.

III.2.3 المسؤولية

تهدف أنظمة الحوكمة إلى رفع حس المسؤولية لدى كلا من (الإدارة العليا ومجلس الإدارة) وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية ، كما تقر المسؤولية بالحقوق القانونية للمساهمين وتشجع التعاون بين المؤسسة والمساهمين.

III.2.4 المساواة

لابد من تحقيق المساواة بين صغار المساهمين وكبارهم (وذلك حسب نسبة المشاركة في رأس المال) كما يقصد بها المساواة بين المستثمرين المحليين والأجانب فالمساهم يتمتع بعدة حقوق كحق التصويت والمشاركة في الاجتماعات ،مسائلة مجلس الإدارة ،الحصول على المعلومات اللازمة وفي التوقيت الملائم وغيرها¹

IV حوكمة المؤسسات بين المبادئ ونماذج التطبيق

كان للمؤسسات الحكومية دورا بالغ الأهمية في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات، والسعي نحو انتشارها والتحفيز على تطبيقها من خلال شرحها المفصل وعرض التجارب الناجحة للمؤسسات عبر مختلف دول العالم. وبالرغم من وحدة هذه المبادئ إلا أن تطبيقها يتم من خلال عدة نماذج وذلك أخذا بعين الإعتبار خصوصية إقتصاد كل دولة.

¹مركز أبو ظبي للحوكمة، (أساسيات الحوكمة : مفاهيم ومصطلحات)، www.adccg.ae/Arabic_consulté_le21/10/2015

1.IV) مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات¹

تستهدف هذه المبادئ الصادرة سنة 1999م مساعدة حكومات الدول لتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات للأسواق المالية والمستثمرين والمؤسسات. تركز هذه المبادئ على المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية ولكنها تعد أيضا أداة مفيدة لباقي المؤسسات الخاصة والعمومية. تغطي هذه المبادئ خمس مجالات رئيسية كما يلي:

1.1.IV) مبدأ حقوق المساهمين

يشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على عدة نقاط نذكر منها:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية ؛
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛
- المشاركة والتصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين؛
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ومن بينها :

التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية و طرح أسهم إضافية أي تعاملات مالية غير عادية قد تفسر عن بيع المؤسسة. كما ينبغي أن يتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين ، و احاطتهم علما بالقواعد التي تحكم إجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت:

¹www.oecd.org/daf/ca/corporate-governance-principles/35032070.pdf consulté le 30/10/2015

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

فيتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة، بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي تستهدف إتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات. كما يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة ولإضافة موضوعات لجدول أعمال الاجتماعات العامة في حدود المعقول. و ينبغي أن يتمكن المساهم من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة سواء كانت حضوراً أو بالإنابة.

ويؤدي السماح لأسواق الرقابة على المؤسسات بالعمل على نحو فعال يتسم بالشفافية، ولتحقيق ذلك يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حقوق الرقابة على المؤسسات في أسواق رأسمال، وينطبق ذلك أيضاً على التعديلات غير عادية مثل عمليات الاندماج وبيع نسب كبيرة من أصول المؤسسة بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم.

2.1.IV) المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب. كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة: فينبغي أن يكون للمساهمين (داخل كل فئة) نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت، الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم. ويجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم. ويجب أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية، مثلاً كأن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس المؤسسة.

3.1.IV دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما ينص عليه القانون، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشاريع القائمة على أسس مالية سليمة.

ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون و منح التعويضات في حال انتهاك حقوق أصحاب المصالح.

و كذلك يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء. حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

4.1.IV الإفصاح والشفافية

لابد أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

يجب أن يشمل الإفصاح على سبيل الذكر وليس الحصر على المعلومات التالية:

- النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة
- أهداف المؤسسة وهيكل وسياسات الحوكمة
- حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت
- أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم
- المخاطر المتوقعة

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

- المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

ينبغي اعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات التدقيق.

5.1.IV مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات وسلامة القواعد المطبقة كما يجب العمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف. حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس يجب أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

يجب أن يهتم مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية وهي :

- مراجعة وتوجيه استراتيجية المؤسسة، وضع الأهداف ومتابعة تنفيذها من خلال تقييم الأداء وخطط العمل والسياسات وإدارة المخاطر والموازنات السنوية ؛
- إختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم باستمرار؛
- مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشح أعضاء مجلس الإدارة؛
- متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين؛
- ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للمؤسسة ؛
- متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجالس في ضلها واجراء التغييرات المطلوبة؛
- الإشراف على عملية الإفصاح والإتصال داخل المؤسسة؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

- يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح؛
- يجب أن يخصص أعضاء مجلس الإدارة الوقت الكاف لمباشرة مسؤولياتهم؛
- يجب أن يحصل أعضاء مجلس الإدارة على المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب.

6.1.IV) توافر إطار فعال لحوكمة الشركات¹

- بما أن مبادئ حوكمة الشركات قابلة للتطور لمواكبة المستجدات فقد قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية عام 2004م بإصدار نسخة مطورة من مبادئ حوكمة الشركات بإضافة مبدأ جديد يعنى بضرورة توفر إطار فعال لحوكمة الشركات يشجع على شفافية الأسواق وكفائتها وأن يكون متوافقا مع حكم القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وذلك بالتركيز على:
- يجب أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الإقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛
 - ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلية للتنفيذ؛
 - يجب أن توزع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق إختصاص تشريعي ما، محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
 - يجب أن يتوفر لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية وفي الوقت المناسب.

¹ أحمد علي خضر، (حوكمة الشركات)، مرجع سابق، ص142.

2.IV نماذج حوكمة المؤسسات

إذا كان الهدف من تطبيق حوكمة المؤسسات هو الارتقاء بأدائها وتطويرها باستمرار مع الحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصالح ويتحقق ذلك من خلال احترام مجموعة من المبادئ ، فهذا لا يعني ضرورة تطبيقها بنفس الشكل في جميع دول العالم وإنما هناك عدة نماذج سنحاول عرض أهم هذه النماذج من خلال مايلي:

1.2.IV النموذج الأنجلوسكسوني- الموجه إلى السوق

يتواجد هذا النموذج بشكل خاص بالدول الأنجلوسكسونية كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا ... حيث تختص هذه الدول باهتمامها أو توجيهها نحو المساهمين¹ وبتطور أسواقها المالية ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبتها وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها المؤسسات. بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق² والجدول التالي يوضح خصائص هذا النموذج:

¹BOUTALEB Kouider ,(la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie),université de Tlemcen ,Algérie ,2015,p 04

² محمد مصطفى سليمان ،(حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري)، الدار الجامعية ،الاسكندرية- مصر ،2006،ص 79.

الجدول رقم (04): خصائص النموذج الأنجلوسكسوني

النموذج الأنجلوسكسوني	البيان النموذج
<p>يسمى نظام الحوكمة بنظام السوق اذا ما كانت الرقابة تمارس من طرف السوق المالي عن طريق ما يسمى ب: OPA وعن طريق سوق العمل أو المسيرين.</p>	<p>تعريف النموذج</p>
<p>- سياق النموذج: بعد الأزمة العالمية 1929م تم طرح مجموعة من الإجراءات من المؤسسات الحكومية للحد من أنشطة وسلطة المؤسسات المالية. وتم اصلاح النظام القائم بالحد من اشراك النظام البنكي .</p> <p>- الإطار القانوني : منعت البنوك في الولايات المتحدة الأمريكية من من مسك نشاطات في الأسواق المالية والعمل في قطاع التأمينات. استنادا إلى القانون glass steagall الصادر سنة 1933م والقانون bank holding company سنة 1956م وتم الفصل بين وظيفة البنك التجارية والبنك الإستثماري وتم منع البنوك من المشاركة في رأسمال المؤسسات.</p> <p>- الإطار الأخلاقي: يتميز المجتمع الأمريكي بثلاثة صفات رئيسية وهي :الإستحقاق ،بدل الجهد و تحقيق النتائج مع سيادة بعض القيم كالحرية احترام المستهلك ...</p>	<p>محددات النموذج</p>
<p>- مشاركة البنوك لايمكن أن تتعدى نسبة 5% من رأسمال نفس المؤسسة</p> <p>- تشتت ملكية رأسمال</p> <p>- غياب المشاركة المتقاطعة</p>	<p>هيكله رأسمال</p>
<p>الرقابة الخارجية:تتم من خلال L'OPA بسبب تشتت سيولة حقوق الملكية حيث توفر معلومات حول المؤسسات وطرق تمويل استثماراتها. من هنا تلعب الأسواق المالية دورا رئيسيا في تحقيق انضباط المسيرين ومتابعة المؤسسة باستمرار عن طريق تقييم أدائها.</p> <p>الرقابة الداخلية: تتم من خلال مجلس الإدارة يمكن للتنفيديين المشاركة في عضوية المجلس أما الأعضاء المستقلين فيتم تعيينهم من طرف هيآت الرقابة من أجل توفير الحياد والموضوعية في عملية اتخاذ القرارات. أما رئيس مجلس الإدارة فيكون غالبا نفسه المدير العام للمؤسسة.</p>	<p>أساليب الرقابة</p>

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

<p>يتميز النموذج الأنجلوسكسوني بالخصائص التالية:</p> <ul style="list-style-type: none">- العديد من المؤسسات مدرجة في السوق المالي- تعدد المساهمين وتشتت الملكية- أسواق مالية تتصف بالمرونة والتطور- نظام محاسبي ومالي متطور لضمان شفافية المعلومات المالية- قلة المساهمة المتبادلة بين المؤسسات الغير مالية والبنوك- ضعف مساهمة المؤسسات المالية في حوكمة المؤسسات	<p>خصائص النموذج</p>
<ul style="list-style-type: none">- المتابعة الصارمة للمسيرين من طرف الأجهزة الخارجية المختصة- الاستخدام الأمثل للموارد- احترام خصوصية الأعوان الإقتصاديين (التسيير الذاتي)	<p>مميزات النموذج</p>
<ul style="list-style-type: none">- الاهتمام بالمدى القصير- دفع المسيرين نحو ممارسة نظرية التجدر- عدم التركيز على جميع الأطراف ذات المصالح في المؤسسة	<p>مساوئ النموذج</p>

Source :LAHLOU cherif,(la gouvernance d'entreprises actionnariat et performances),université de Tlemcen, la revue 07 , Algérie, p10p11.

2-2.IV) النموذج الألماني - الياباني (النظام الشبكي)

تؤيد كل من ألمانيا واليابان وتدعم ظهور القطاع البنكي بمفهومه الواسع أي البنك العالمي، لمساعدة المؤسسات في عملية التمويل سنحاول ابراز خصائص هذا النموذج من خلال الجدول التالي:

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

الجدول رقم (05): خصائص النموذج الألماني - الياباني

النموذج الألماني - الياباني		البيان النموذج
يسمى نظام الحوكمة بنظام الشبكة تتم الرقابة فيه عن طريق البنك الذي يعتبر مدين ومساهم في المؤسسة .		تعريف النموذج
اليابان	ألمانيا	محددات النموذج
<p>سياق النموذج:اليابان بلد تأثر بمخلفات الدمار بعد الحرب العالمية الثانية المؤسسات كانت غير قادرة على توفير معلومات للمقرضين المحتملين اذن غياب جودة المعلومات أدى الى استبعاد التمويل عن طريق السوق المالي .</p> <p>الإطار القانوني:سوق السندات كان مفتوح للمؤسسات الوطنية الكبيرة فقط.</p> <p>الإطار الأخلاقي: تكمن الصفات الأخلاقية السائدة في المجتمع الياباني في الثلاثية: إجماع،شفافية ،مشاركة.</p>	<p>سياق النموذج: تعود جذور هذا النموذج إلى ما بعد الحرب العالمية الثانية في ألمانيا تم الاعتماد على وساطة البنوك أكثر من وساطة الأسواق المالية.</p> <p>الإطار القانوني: الجانب الأكبر من حقوق ملكية المؤسسات في ألمانيا مملوك لمؤسسات أخرى.</p> <p>الإطار الأخلاقي: تتلخص الصفات الأخلاقية في الإقتصاد الألماني في الثلاثية: الآداب،الإستحقاق،السلوك الشخصي للفرد.</p>	
<p>في اليابان المشاركات التقاطعية بين المؤسسات تشهد تطورا كبيرا فحسب P.Sheard قرابة 3/2 من أسهم الشركات الصناعية هي ملك لمؤسسات أخرى ،ويتميز النظام الياباني بحضور قوي للبنوك في رأسمال المؤسسات.</p>	<p>يتميز النموذج الألماني بالمشاركة المتقاطعة للمؤسسات،اذن رأسمال المؤسسات يتصف بالتمركز.فحسب ما توصل اليه Prowse خمس مساهمين أساسيين يمتلكون 40% من رأسمال المؤسسات الألمانية.</p>	هيكله رأسمال
<p>تتمركز السلطة بين أيدي الرؤساء في المؤسسة.مجلس الإدارة الياباني لا يضم</p>	<p>ازدواجية ممارسة السلطة من خلال مجلس المديرين الذي يسير المؤسسة بشكل</p>	طرق ممارسة السلطة

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

<p>أعضاء خارجيين وعدد الأعضاء كبير جدا حوالي (50 عضو)</p>	<p>يومي. ومجلس المراقبة الذي يتابع عمل الأول يتم تعيين أعضائه الذين يمثلون المساهمين علما أن رئيس مجلس الإدارة ليس مسيرا في ذات الوقت.</p>	
<p>الرقابة الخارجية: البنوك بصفتها المساهم الأكبر في المؤسسة وأول مصدر تمويل خارجي هي المعنية بالمراقبة والتأثير على تسيير المؤسسة بطريقة غير مباشرة. اذا وجد نقص في كفاءة التسيير ليس السوق المالي المعني بمعاينة المسيرين وإنما البنوك هي التي تشكل ضغطا على المسيرين في الاجتماعات. الرقابة الداخلية: يتم ذلك من خلال كلا من مجلس المسيرين ومجلس المراقبة.</p>	<p>أساليب الرقابة</p>	
<p>مميزات النموذج</p>	<ul style="list-style-type: none"> - الأهمية المعطاة لعامل الشغل وتمثيل جميع أصحاب المصالح الرئيسيين - امكانية تحقيق الإجماع في القرارات - يمكننا وصف هذا النموذج بالوقائي 	
<p>مساوى النموذج</p>	<ul style="list-style-type: none"> - التركيز على المدى الطويل - الجمود ونقص المرونة - تجدر المشرفيين 	
<p>خصائص النموذج</p>	<ul style="list-style-type: none"> - عدد قليل من المؤسسات المدرجة في السوق المالي، تركز المساهمين - أسواق رؤوس الأموال أقل سيولة - عرض القوائم المالية بشكل شامل مع قلة التفاصيل - مشاركة متقاطعة بين البنوك والمؤسسات غير المالية - تمثيل أوسع لمصالح جميع الأطراف المعنية بالمؤسسة - مشاركة عالية للبنوك في حوكمة المؤسسات 	

Source :LAHLOU cherif,,(la gouvernance d'entreprises actionnariat et performances),op
cit , p12p13.

3.2.IV النموذج الفرنسي

يتوسط هذا النموذج الفرنسي النموذجين السابقين وسنوضح أهم خصائصه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): خصائص النموذج الفرنسي

النموذج الفرنسي	البيان النموذج
	تعريف النموذج
	تتم الرقابة من خلال هذا النموذج بشكل مزدوج أي من طرف السوق المالي والبنوك
	محددات النموذج
	سياق النموذج: سيطرت الدولة لمدة زمنية معتبرة على رأسمال المؤسسات الكبيرة عن طريق ما يعرف بالتأميمات وبما أن سيطرتها شملت أيضا معظم البنوك الفرنسية، تطوير نظام الحوكمة في ظل ماسبق تطلب وجود سوق مالي متطور مع خصوصية رأسمال المؤسسات الوطنية وذلك استعانة بالنموذج المطبق بألمانيا 1 الإطار القانوني: لا يوجد أي قيود تنظيمية مهما كانت طبيعتها تفرض على البنوك عدم مساهمتها في رأسمال المؤسسات غير المالية. كما نصح القانون الصادر في 24 جويلية 1966م على حرية المؤسسات في الإختيار بين الهيكلين المختلفين للحوكمة اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.
	هيكل رأسمال
	- بالرغم من غياب أي قيود قانونية، فإن مساهمات البنوك في رأسمال المؤسسات غير المالية لا يتعدى في المتوسط ما قيمته 5% . - المؤسسات الفرنسية هي أقل ارتباطا بالبنوك نظرا لأهمية القروض بين المؤسسات هذا ما زاد من أهمية المساهمات التقاطعية بين المؤسسات كما هو الحال في اليابان. - المؤسسات الفرنسية تتميز نوعا ما بتركز رأسمال.

¹ Jérôme MAATI, (le gouvernement d'entreprise), de boeck université, Bruxelles, 1999, p226.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

تملك المؤسسات الحرية في ممارسة السلطة بين اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة. حيث أن أغلب المؤسسات الفرنسية تعتمد على مجلس الإدارة مكونة أعضائه من المساهمين وممثلي المستخدمين في المؤسسة.	طرق ممارسة السلطة
مراقبة خارجية: الرقابة المفروضة من طرف السوق المالي و الرقابة المفروضة من طرف المؤسسات المساهمة سواء المالية أو غير المالية. الرقابة الداخلية: حسب الشكل الذي تم اختياره اما مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.	أساليب الرقابة

Source : LAHLOU cherif, (la gouvernance d'entreprises actionnariat et performances), op cit, p13-14.

V علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة المؤسسات

تناولت الدراسات والبحوث العلاقة التبادلية بين التدقيق الخارجي و حوكمة المؤسسات في الاتجاهين المتعاكسين ،سواء من جانب الدور الفعال للتدقيق كآلية تطبيق مبادئ الحوكمة أو تفعيل ممارسة مهنة التدقيق بعد ظهور حوكمة المؤسسات خاصة دعم قانون سارين أوكسلي و لجنة التدقيق وهذا ما سنتطرق اليه في العناصر الموالية.

1.V ماذا أضافت حوكمة المؤسسات للتدقيق الخارجي

يتم الإعتماد في الواقع المعاصر على أربع مكاتب عالمية تقوم بمهام التدقيق والخدمات ذات العلاقة ،لتشكل شبكة عالمية تعرف باسم المكاتب الأربعة الكبيرة (BIG4)¹ ،بعد إنهيار المكتب العالمي آرثر أندرسن تزامنا مع الفضائح المالية التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية عقب افلاس أكبر مؤسساتها كمؤسسة أنرون ، و ولدكوم عقب التواطئ مع مكتب

1 برايسووترهاوس وكوبر تأسس في لندن عام 1878م وهو أول مكتب خارجي في نيويورك 1890م وفي عام 1916م في باريس ثم أصبح مؤسسة دولية 1946م وتم الإندماج مع مؤسسة كوبر 1998م التي توظف ما يقارب 164 ألف موظف في 150 دولة. أما ديلويت توتش توهامستو تأسس في لندن عام 1845م ثم اشترك مع مكتب هاسكينز وبعد ذلك إندمج معهما هارموند باند وحاليا تم الإندماج مع مكتب تنش وهي مؤسسة سويسرية مقرها و.م. أ يوظف مايقارب 170 ألف موظف في 140 دولة. أما مكتب أرنست ويونغ تأسس في شيكاغو عام 1894م وقد اندمج مع يونغ العديد من المكاتب الأمريكية وحاليا مكتب أرنست مقر الرئيسي للمكتب في لندن يوظف قرابة 140 ألف موظف. و مكتب كي بي أم جي KPMG مقره الرئيسي بهولندا هذا المكتب كان يحمل اسم الشريك المتحكم فيه عام 1891م ومؤخرا عرف باسمه الحالي يعمل به مايقارب 137 ألف موظف في 145 دولة. أخيرا.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

أرثر أندرسن.¹ عرفت مهنة التدقيق فقد الثقة في دور المدقق الخارجي في كشف التلاعب والإحتيال الناجم عن تواطئ المسيرين وإخفاء الحقائق عن المستثمرين. مما أدى إلى ضرورة إعادة النظر في سبل تعزيز المهنة لدعم استقلالية وكفاءة المدققين. فطرحت الولايات المتحدة الأمريكية في هذا الصدد قانون ساربن أكسلي لتدارك فشلها في حماية المستثمرين وأصحاب المصالح وللحوكمة الجيدة للمؤسسات.

1.1.V مساهمة مبادئ حوكمة المؤسسات في دعم مهنة التدقيق الخارجي

لا يوجد أسلوب وحيد لتطبيق حوكمة المؤسسات بل تعددت الأساليب نظرا للإختلافات الواردة بين التشريعات التنظيمية للدول وبين المناخ العام للإستثمار و الثقافة السائدة . لكن تعدد أساليب التطبيق لا ينفي وجود مبادئ توحيدها، لعل أهمها وأكثرها إنتشارا المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية . حيث دعمت عمل المدقق الخارجي خاصة من خلال مبدأ الإفصاح و الشفافية² فنص هذا المبدأ على ضرورة اعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية ، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالي وأيضا بمتطلبات عملية التدقيق . كما يجب اعتماد التدقيق السنوي عن طريق مدقق مستقل بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي لتدقيق القوائم المالية.

كما نص مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة على ضرورة ضمان سلامة التقارير المالية للمؤسسة ومن أهم متطلبات ذلك وجود مدقق خارجي مستقل. كما أن التحديد الدقيق لمسؤوليات مجلس الإدارة وتعرضه للمساءلة والرقابة الصارمة سيزيد من تفعيل أساليب الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، ومن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي وبالتالي ينخفض خطر الرقابة الأمر الذي سيؤثر على زيادة فعالية وكفاءة

¹ <http://www.almohasb1.com/2008/12/1-price-water-house-coopers-1878-1890.html> اطلع عليه بتاريخ 2016/11/05

² www.qfma.org.qa/app-themes/AR,Book/OCDE2016/12/01 اطلع عليه بتاريخ

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

التدقيق من خلال العمل على تطوير إستراتيجية التدقيق بشكل عام وخاصة طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق.¹

كما أن التطور الحاصل بين حوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي يظهر جليا من خلال تطبيق مبدأ المسائلة مما أدى إلى تطور أهداف المدقق الخارجي والإجراءات المتبعة لتحقيق تلك الأهداف. لأنه لا بد على مهنة التدقيق أن ترقى لمستوى تطورات حوكمة المؤسسات من خلال تلبية احتياجات جميع الأطراف ذوي العلاقة وهذا ما دعى اليه قانون ساربن أكسلي.

2.1.V قانون ساربن أكسلي Sarben-Oxely كدعامة أساسية لمهنة التدقيق الخارجي

بما أن مهنة التدقيق الخارجي تشكل آلية أساسية لتطبيق حوكمة المؤسسات على الصعيد العالمي، حمل قانون ساربن أكسلي العديد من البنود التي تدعم تحسين فعالية المهنة. ² يعتبر هذا القانون من أهم الإصدارات لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية وتتمثل أبرز اتجاهات هذا القانون فيمايلي:

- ✓ منع تجاوزات الإدارة العليا في تسيير الحسابات لصالحها؛
- ✓ تأسيس مجلس لتنظيم عمل مؤسسات التدقيق المستقلة علما أن مصدر مداخله شركات المساهمة العامة؛
- ✓ تحديد الخدمات غير التدقيقية التي تقدمها مكاتب التدقيق؛
- ✓ ضرورة خلق لجان التدقيق وتحديد مهامها خاصة من حيث تحديد مكتب التدقيق الخارجي ومتابعته وتحديد أتعابه؛
- ✓ الزام المدير التنفيذي والمدير المالي بالمصادقة على البيانات المالية المرحلية وتقديم شهادة حول الرقابة المالية المطبقة في المؤسسة؛
- ✓ تعزيز الإفصاح المالي؛

1 رأفت حسين مطير، (آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات)، الجامعة الإسلامية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص04.

2 علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم، (دور قانون ساربن أكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، الأردن، 2011، ص02.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

✓ منع القروض الشخصية الممنوحة الى المدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة؛
✓ تعزيز العقوبات على الجرائم المالية والإختلاسات. مما سبق يتضح مدى أهمية هذا القانون في تعزيز مهنة التدقيق الخارجي ونخص بالذكر بعض النقاط الرئيسية كعدم إستقلالية المدقق وصرامة العقوبات المفروضة على المدققين وتحسين آليات الإفصاح والشفافية داخل المؤسسة مما ينعكس بشكل ايجابي على كفاءة المدققين .

3.1.V لجنة التدقيق كدعامة أساسية لمهنة التدقيق الخارجي

ساهمت حوكمة المؤسسات بتقديم ملحوظ لخدمة عمل المدقق الخارجي من خلال فرض وجود لجنة التدقيق خاصة في المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية. تهتم هذه الأخيرة بمهام أساسية كتوفير الاستقلالية للمدقق الخارجي من خلال حمايته من الضغوطات التي يمكن أن يتعرض لها من طرف المسيرين. إضافة إلى زيادة الموثوقية في أنظمة معلومات المؤسسة من خلال ضبط أنظمة الرقابة الداخلية إضافة الى مساعدة مجلس الإدارة لتعيين المدقق الخارجي واقتراح أتعابه.¹

كما عرف موضوع لجان التدقيق من حيث الأهمية والتنظيم وتحديد المسؤوليات والواجبات اهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيآت التشريعية والمنظمة للأسواق المالية بالدول المتطورة، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين واللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية وهيئة تداول الأوراق المالية بأمريكا والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين ومعهد المدققين الخارجيين بأنجلترا و أمريكا وغيرهم. كما ساهمت جهود العديد من المنظرين في البحث حول هذا الموضوع خاصة حول دور لجنة التدقيق وتحديد معايير لأدائها في تدعيم استقلالية وظيفة التدقيق والمحافظة عليها وتحسين جودتها باعتبار أن لجنة

¹ CHARLE Piot, LAMYA KERMICHE, (A quoi servent les comités d'audit ?), revue de comptabilité -contrôle-audit, France, 2009, p02.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

التدقيق تعتبر قناة إتصال بين الإدارة والمدققين، الأمر الذي يؤدي زيادة احتمال تنفيذ إدارة المنظمة للإقتراحات الملائمة التي يقدمها المدقق وما يتبع ذلك من تحسين جودة المهنة.¹

أكد الباحث **Dezoot** أن لجنة التدقيق هي محور الإرتكاز لتطوير التقارير المالية من خلال مراقبة الإدارة العليا والمدقق الخارجي والداخلي لحماية مصالح المساهمين . وأشار كل من **Al et Pincus** إلى أن وجود لجنة التدقيق يساهم في مد خط إتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي بالإضافة إلى مساهمتها في التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة العليا ومجلس الإدارة إذ ينظر لها على أنها من أهم مؤشرات الرقابة الفعالة ويمكن كذلك أن تساعد في تقليص فجوة التوقعات .(أي ما يتوقعه مستخدمي تقرير المدقق الخارجي وما توصل إليه المدقق فعلا).²

إن يمكن القول أن المحافظة على إستقلال مدقق الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة لجنة التدقيق والحاجة المتزايدة الى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.³ وكذلك بينت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أنه ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين كما بينت ضرورة بدل العناية المهنية الكاملة أمام إدارة المؤسسة .كما تنص المنظمة على منع تقديم أي خدمة أخرى من طرف المدقق الخارجي بالتوازي مع خدمات التدقيق (أي في نفس الوقت) وضرورة التغيير الدائم للمدقق بعد إنتهاء عهده القانونية .

2.V التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات

عرفت المؤسسات تغييرات جذرية في نمط الحوكمة خاصة بعد الفضائح المالية مع بداية القرن الواحد والعشرين من خلال تحديد مسؤوليات المسيرين داخل المؤسسة وحتى المهنيين المكلفين بالتدقيق الخارجي. وبهذا الخصوص ناقش قانون ساربن أكسلي دور مدققي

1 مجدي محمد سامي، (دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم 02، المجلد رقم 46، الاسكندرية -مصر، 2009، ص19.

2 عوض بن سلامة الرحيلي، (لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات بحالة السعودية)، مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز، المجلد رقم 22 المملكة العربية السعودية، 2008، ص18.

3 حسين أحمد دحدوح، (دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات - دراسة ميدانية-)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، مجلد 24، العدد 01، سورية، 2008، ص255.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

الحسابات القانونيين عن طريق تغيير قواعد الإستقلال الخاصة بشركات التدقيق المسؤولة عن المصادقة على حسابات شركات المساهمة المدرجة في البورصة.¹ حيث شكل مبدأ المسائلة رابطاً أساسياً بين حوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي القانوني، فأصبح المدقق يبدي توصياته حول طبيعة الأهداف المراد تحقيقها من طرف المؤسسة وحتى حول تحسين الأنظمة وطرق التسيير. إذن لا بد أن يواكب التدقيق الخارجي المتطلبات المستجدة لأصحاب المصالح في إطار حوكمة المؤسسات لحل المشاكل التي تواجههم.² حيث عرف CHARREAUX. G "التدقيق الخارجي القانوني على أنه يمكن نيم يدفع أو يفرض على المكلفين بالتسيير أو الأفراد المسؤولين داخل المنظمة أن يتصرفوا وما يتوافق مع مصالح الملاك".³

1.2.V) التدقيق الخارجي وعلاقته بأطراف حوكمة المؤسسات

يجدر الإشارة بداية إلى تعريف الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات والتي تؤثر وتتأثر مع بعضها من خلال مجموعة من العلاقات لتحقيق المبادئ والأهداف التي جاء بها نظام الحوكمة نذكرها كالتالي:⁴

المساهمين: وهم ملاك المؤسسة عن طريق الأسهم التي يشاركون بها في رأسمالها وهم معنيين بتحمل نتيجة النشاط سواء ربح أو خسارة. يهدف المساهمين الى تحقيق أكبر عائد ممكن عن استثماراتهم في المدى القصير وتعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، ولديهم حق التصويت بشأن القرارات التي تخص المؤسسة وحق اختيار أعضاء مجلس الإدارة لحماية حقوقهم. أما المدقق الخارجي الذي يعتبر طرف محايد يراقب صحة المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة للتأكيد على كفاءة وفعالية هذا الجهاز. (سنخص بالذكر

¹ CARASSUS David et GEORGES Gregorio, (gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée a travers l'obligation de redditions des compte) communication aux 9^{emes} journées d'histoire de la comptabilité et du management, France, mars 2003, p 02.

² Ibid, p 10.

³ CHARREAUX Gérard, (le gouvernement des entreprises : corporate governance , théories et faits), ECONOMICA, France ,1997, p 427

⁴ عزيزة بن سميحة، (حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني)، (الملثقي الدولي السابع حول "الصناعة التامينية واقع وأفاق، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف -الجزائر، ص 10

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

تفاصيل أكثر بخصوص تركيبة رأسمال المؤسسة وأثره على تطبيق الحوكمة في الفصل
(الثالث)

مجلس الإدارة: يتم انتخاب مجلس الإدارة أو اختياره بمعرفة الملاك لكي يمثلهم ويتبنى مصالحهم. يتكون المجلس من فئتين (داخليين) أو (خارجيين). يكلف المجلس بعدة مهام أساسية. 1.

الإدارة العليا والمدراء التنفيذيين: هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وهي المسؤولة أيضا عن الإفصاح والشفافية في المعلومات المقدمة للمساهمين.

أصحاب المصالح: وي طرح عليهم كذلك في بعض المراجع الأطراف ذوي العلاقة فلا يوجد اتفاق تام في استخدام المصطلحات. كالدائنين والموردين والزبائن والمستخدمين تتعارض مصالحهم فكل طرف يسعى لتحقيق أهداف معينة لهذا لا بد من تحقيق العدالة من خلال الحوكمة الجيدة لإرضاء كافة الأطراف. وسنحاول تبيان دور المدقق الخارجي في نظام حوكمة المؤسسات فيمايلي:

يؤدي المدقق الخارجي الذي يتمتع بالاستقلالية والمؤهلات الكافية والقدرة على تحمل المسؤولية من خلال إبداء رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، دورا حيويا في التقرير بمدى التزام المؤسسات الخاضعة للتدقيق بمتطلبات العرض العادل للنتائج المالية والمعايير المحاسبية ذات الصلة وفي هذا الإطار جاء قانون ساربن أكسلي الذي سبق التطرق اليه لدعم تطبيق حوكمة المؤسسات وتعزيز مهنة التدقيق الخارجي.² يتوجب على شركة المساهمة تعيين مدقق حسابات خارجي ليتولى مراقبة تصرفات مجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بتنفيذ قانون الشركات وعقد الشركة الأساسي، ويجب ألا تربطه علاقة عمل بها وأن يكون مستقلا عن إدارتها الداخلية. يتولى مجلس الإدارة إقتراح تعيين مدقق الحسابات الخارجي ممن تتوفر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة بما يتناسب مع حجم ونشاط المؤسسة ويبقى القرار النهائي

1 عدنان بن حيدر بن درويش، (حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة)، اتحاد المصارف العربية، أبو ظبي، 2007، ص73.
2 بشرى نجم عبد الله المشهداني و حسنين راغب طلب ، (دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، العراق، 2013، ص05.

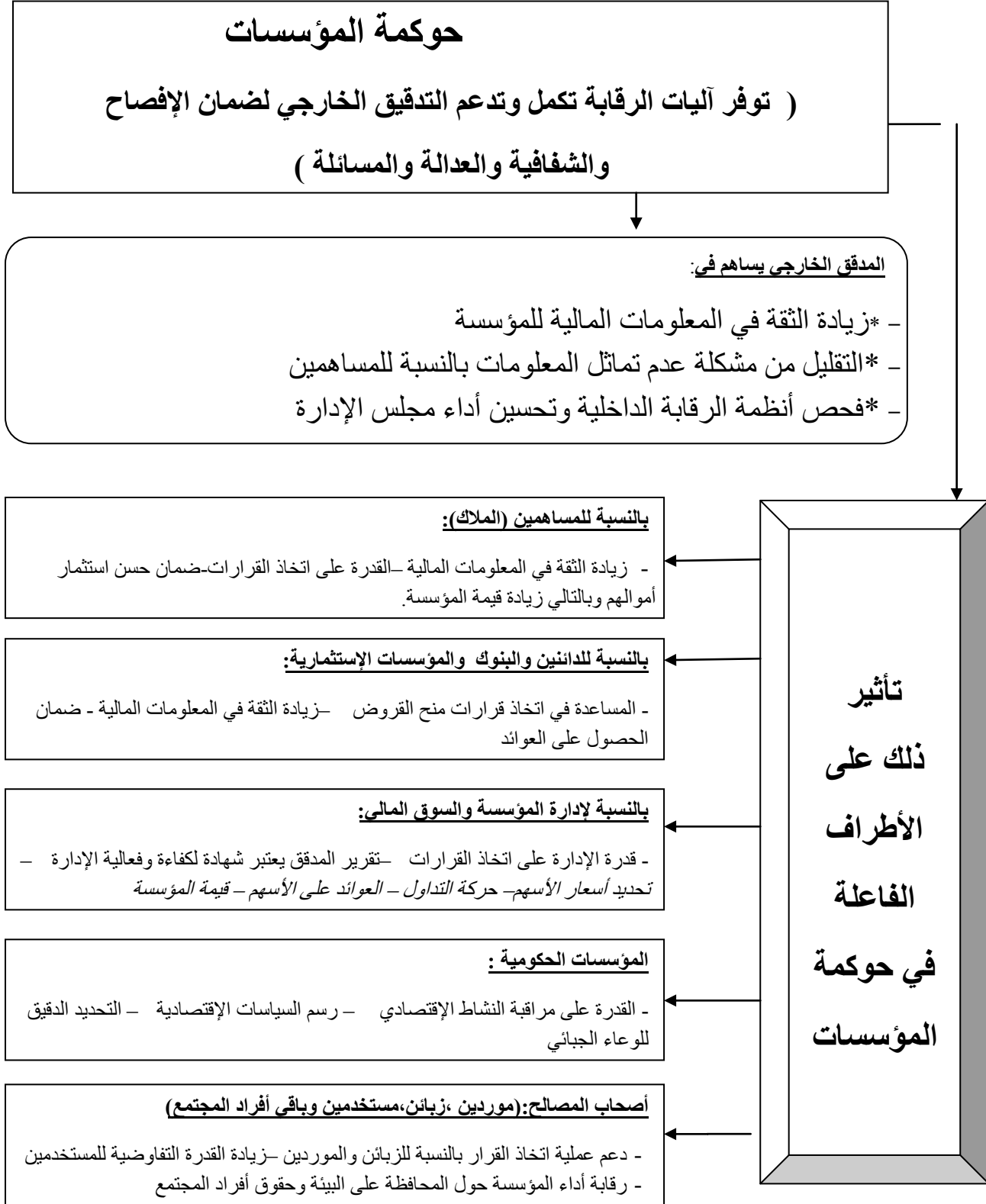
الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

للجمعية العامة للمساهمين أو الجمعية التأسيسية مع تحديد أتعابه فيتولى مسؤولية فحص القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة و المصادقة عليها، ويحضر في الجمعية العامة ليجيب عن أي استفسارات يطلبها المساهمين حول نشاط المؤسسة خاصة من الجانب المالي.

كما يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بمبادئ المحاسبية مع مراعاة وجود وظيفة مستقلة خاصة بالتدقيق الداخلي ومدى توفير الإمكانات المادية واليد العاملة المؤهلة ومدى استقلال المدقق الداخلي، كما يطالع على برامج عمله ليتم التنسيق بينهما بخصوص نطاق وحجم وتوقيت المراجعة ويطالع أيضا على تقارير المدقق الداخلي ومدى احترامها من طرف المؤسسة. من خلال ماسبق يحكم المدقق الخارجي على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد الى أي مدى يمكن الاعتماد عليها بصفقتها دائمة ومستمرة في المؤسسة.¹ من خلال ما سبق يتبين لنا أن المدقق الخارجي يلعب دور جوهري في زيادة الثقة في المعلومات المالية.² مما يعكس بشكل إيجابي على الأطراف الفاعلة في نظام حوكمة المؤسسات. كما أن التدقيق الخارجي يساهم في حوكمة الشركات من عدة جوانب³ إقتصادية واجتماعية: فمن الناحية الإقتصادية يؤدي التدقيق الخارجي الى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات التي تستخدم من طرف كل الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات. أما فيما يخص الناحية الإجتماعية فيخدم المجتمع انطلاقا من خدمة المساهمين ومراعات حاجات كافة الأطراف ذوي المصلحة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

1 يوسف محمود جربوع، (مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة)، الجامعة الإسلامية في غزة-فلسطين، 2006، ص13-14.
2 صديقي مسعود وادريس خالد، (دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الإستثمار)، ملتقى دولي بعنوان الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وأفاق، الجزائر، 2010، ص10.
3 براق محمد وقمان عمر، (دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الداخلية والخارجية للحد من الفساد)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري (جامعة بسكرة -الجزائر، 2012، ص11.

الشكل رقم (03): التدقيق الخارجي كألية دعم لأطراف حوكمة المؤسسات



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على المراجع العلمية.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن المدقق الخارجي يقدم قيمة مضافة للمعلومات الواردة في التقارير المالية مما يرفع من مستوى الشفافية ويساعد على تخفيض خطر المعلومات لدى المساهمين أثناء عملية إتخاذ القرار. كما أنه يعتبر أداة رقابية على سلوك الإدارة ووسيلة اشرافية على جودة التقارير المالية ويهدف لمنح كافة مستخدمي هذه التقارير وخاصة المساهمين تأكيد معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية. وكذلك يهدف لتحقيق التوازن بين المصالح المتناقضة من خلال مراقبة مدى احترام العلاقات التعاقدية بين المؤسسة وأصحاب المصالح والمسيرين. كما يتوقف اعتماد المتعاملين في السوق المالي على القوائم المنشورة وما تتضمنه من معلومات لتساعد في عملية اتخاذ القرار مما يعزز من دور المدقق.¹

2.2.V تفعيل المدقق الخارجي تطبيق مبادئ و آليات الحوكمة

1) دور المدقق الخارجي في تعزيز الإفصاح و الشفافية

لقد أكدت قواعد حوكمة المؤسسات أهمية ودور المدقق الخارجي في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال استقلاليتها في المؤسسة التي يقوم بابداء رأيه في صحة بياناتها المالية.² ماسبق لا ينفي الجدل الكبير الذي عرفه دور ومسؤولية المدقق الخارجي عن الإفصاح خاصة في ظل الأزمات المالية التي تعرضت لها المؤسسات في مختلف دول العالم، وخاصة بعد فضيحة مؤسسة "وولد كوم و أنرون " في الولايات المتحدة الأمريكية وما تلاه من تصفية شركة أندرسن للتدقيق. تشكل هذه الأزمات المالية علامة استفهام أمام فعالية مهنة التدقيق الخارجي وتزيد من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقه. إذ يشكل مدقق الحسابات أحد الأطراف الرئيسية المعنية بحوكمة المؤسسات. لهذا وجب عليه أن يبذل العناية المهنية اللازمة والتي تتمثل في الالتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم المهنة. أي الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة في أداء مهمته، إذ أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية الكبرى بالرغم من

¹ ضياء الدين محمد وفاروق الغنيمي، (مدخل مقترح لإعادة هندسة المراجعة الخارجية لتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العامة - دراسة تطبيقية-)، <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/59538> أطلع عليه يوم 2016/06/16.

² فيحاء عبد الله يعقوب و فرقد فيصل جدعان الغانمي، (أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل)، بغداد-العراق، 2009، ص13.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

أن البيانات المالية تعد وتعرض من قبل إدارة المؤسسة وهي المسؤول الأول عن صحة هذه البيانات لذا لا بد من احترام المبادئ والمعايير المحاسبية. وهنا يبرز دور المدقق الخارجي في التأكد من مدى احترام المؤسسة لهذه المعايير من خلال ابداء رأي محايد للتأكد من أنه تم احترام مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض التقارير المالية لتلبية احتيجات كل الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات.¹

لهذا زاد تركيز الهيئات المهنية على تحديد مسؤوليات المدقق الخارجي نظرا لتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات تزامنا مع كبر حجم المشروعات وتعدد الأنشطة والعمليات، مما يصعب من عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تزايد ضغوطات الإدارة التي تحد من استقلالية المدققين وافلاس كبرى المؤسسات العالمية نتيجة التواطىء مع مكاتب المدققين كل هذه العوامل جعلت المدققين الخارجيين يتحملون عدة مسؤوليات، لهذا يتحمل المدقق مسؤولية جنائية أما العدالة لمكافحة الفساد المالي والإداري ومسؤولية قانونية - جزائية - ليعاقب على أي تقصير في عمله أو مخالفة أحد شروط العقد بينه وبين المؤسسة محل التدقيق. ومسؤولية تأديبية أما المنظمة المهنية للمحافظة على سمعة المهنة ومكانتها وليعاقب من يسيء لها ليكون عبرة للبقية وللعمل على ارتقاء المهنة واحترام معاييرها.² انظر لأهمية مهنة التدقيق الخارجي فإن المشرع يحمله المسؤولية عن صحة البيانات الواردة في تقريره.³ انظر مسؤولية المدقق لم تعد قاصرة على جهة محددة كإدارة الشركة فقط بل أصبحت شاملة لكل الأطراف لتفعيل نظام الحوكمة.

1 ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح شاكر، (دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات)، مجلة كلية الإدارة بغداد، 2009، ص13.

2 ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح شاكر، مرجع سابق، ص14

3 أحمد زغدار، (أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على خصائص المعلومات المحاسبية ودورها في توليد تقارير مالية عالية الجودة)، بحوث إقتصادية عربية، العددان 59-60، الأردن، 2012، ص 70.

(2) دور المدقق الخارجي في الحد من مشاكل نظرية الوكالة والتقليل من فجوة التوقعات

أ) دور المدقق الخارجي في الحد من مشاكل نظرية الوكالة

يعود الأساس النظري لمشكلة الوكالة إلى آدم سميث الذي أشار إلى أن الإدارة قد تميل إلى تحقيق مصالحها لهذا يمكن أن يؤدي هذا السلوك الإداري إلى خسارة المساهمين لحقوقهم. أما الإطار الحديث لنظرية الوكالة فيعود إلى JENSEN ET MECKLING 1976م¹ حيث تركز نظرية الوكالة على العلاقات التعاقدية ما بين كل من المدراء والمالكين والدائنين في الشركات التي ينشأ عنها ما يعرف بمشكلة الوكالة الناتجة عن الفصل بين الملكية والتسيير، والتي تتمثل بتضارب المصالح ما بين كل من المالكين والمدراء والتي تعرف بتكاليف الوكالة للملكية وما بين كل من المالكين والدائنين والتي تعرف بتكاليف الوكالة للديون. ويرجع السبب الجوهري وراء ظهور هذه النظرية إلى مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك لأن الإدارة عادة تملك معلومات تخص المؤسسة وتقوم باستغلالها لصالحها على حساب مصلحة المالكين الذين لا تتوفر لديهم مثل تلك المعلومات مما يضعف من ثقة المستثمرين.

ب) دور المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات

زادت أهمية دور مدقق الحسابات في واقعنا المعاصر من خلال إصدار تقرير يخدم عدة أطراف كل حسب حاجته من (إدارة ومساهمين أقلية كانوا أو غالبية وحكومات وزبائن وموردين ودائنين). فأصبح من الضروري توفير الثقة بالقوائم المالية المدققة وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتخفيض حالة عدم التأكد، كما يتحمل المدقق مسؤولية اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش والتصرفات غير قانونية ليحد من فجوة التوقعات.²

1 محمود حسن قاقيش، (أثر الملكية الإدارية كأداة حوكمة داخلية على القرارات المالية في الشركات الصناعية الأردنية)، مداخلة بالمؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، أبريل 2013، ص24.

2 سندس ماجد رضا، (آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية - دراسة تحليلية-)، العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن عشر، الأردن، 2009، ص13.

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات

برز مصطلح فجوة التوقعات في ظل المستجدات المعاصرة التي شهدتها الواقع الذي تنشط فيه منظمات الأعمال، عرف الباحث **LIGGIO** فجوة التوقعات على أنها الفرق بين مستويات الأداء المهني وفقا لما يراه مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية أي إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع منه. أما **taylor et glezen** فقد عرف الباحثان فجوة التوقعات بأنها تلك الفجوة بين إدراك وفهم وتصورات المجتمع المالي وبين إدراك وفهم تصورات مراقب الحسابات لعملية التدقيق.¹

ومما سبق يمكن تبيان دور مدقق الحسابات في تقليص فجوة التوقعات في ظل حوكمة المؤسسات من خلال التزام مدقق الحسابات بالنقاط الرئيسية التالية:

أكدت حوكمة الشركات على ضرورة تعيين مدقق حسابات يتمتع بالإستقلالية لتعزيز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره، بخصوص القوائم المالية المنشورة. وحددت عدة شروط يجب توفرها في مدقق الحسابات لتأكيد ذلك كالإستقلالية عن المؤسسة وعن أعضاء مجلس إدارتها وأن يتم التنازل عن تقديم أي خدمات أخرى للمؤسسة ومنع تام لتدخل مجلس الإدارة في عمل المدقق أو محاولة فرض أي نوع من الضغوطات عليه. مع ضرورة تناسب أتعاب التدقيق مقابل العمل المقدم مع ضرورة تغيير المدقق كل خمس سنوات لأداء العمل بحرفية وموضوعية أكبر. كما أنه من الضروري اختيار مدقق الحسابات على أساس الخبرة والكفاءة والسمعة الجيدة في الوسط المهني وأداء العمل بالجودة المطلوبة لتعزيز القدرة التنافسية وبالتالي الإرتقاء بالمهنة.²

1 فيحاء عبد الله يعقوب و محمد سلمان عزامي ، (أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي - دراسة ميدانية-)، المجلة الإدارية بغداد، المجلد 17، 2011، ص 324.

2 المرجع نفسه، ص 327.

الخاتمة

يعتبر التدقيق الخارجي واحدا من أهم آليات حوكمة المؤسسات من خلال ما يضيفه من ثقة في المعلومات التي تعرضها المؤسسات لأصحاب المصالح وكل الأطراف ذوي العلاقة مما يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار .

تطرقنا في هذا الفصل الى أهم الإضافات التي جاء بها نظام حوكمة المؤسسات بغرض تفعيل التدقيق الخارجي خاصة من خلال قانون sarban-oxly ولجنة التدقيق ضمن لجان مجلس الإدارة . ثم حاولنا تبيان أهم ما يقدمه التدقيق الخارجي لتفعيل حوكمة المؤسسات بالتركيز على دوره في خدمة كل الأطراف المعنية بأداء المؤسسة، وكذا دوره في تضيق فجوة التوقعات وتحسين مستوى العرض والشفافية وخاصة التقليل من تكاليف نظرية الوكالة وبشكل خاص تكلفة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين . كل ما سبق يبين أهمية التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة ومدى تداخله مع باقي الآليات الأخرى التي سنتطرق لها بالتفصيل في الفصل الموالي لاستنتاج مدى دعمها لجودة التدقيق.

الفصل الثالث:

جودة التدقيق الخارجي

مطلب أساسي لحوكمة المؤسسات

تمهيد

إن زيادة الحاجة الى خدمات المدقق الخارجي و أهمية دوره كأحد الأطراف الفاعلة ضمن المنضومة الإقتصادية، جعلت الباحثين يهتمون بسبل تطوير ممارسة المهنة من خلال محاولة البحث عن محددات لقياس جودتها وبالتالي العمل على تطويرها بشكل مستمر.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى مفهوم جودة التدقيق الخارجي و أهميتها وكذا أهم المؤشرات التي تمكن من تطويرها وقياسها. كما سنحاول ابراز انعكاس تطبيق أهم آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية على الرفع من جودة التدقيق الخارجي من خلال النقاط الأساسية التالية:

- (I) ماهية جودة التدقيق الخارجي؛
- (II) أهمية جودة التدقيق الخارجي؛
- (III) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي؛
- (IV) آليات حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي.

(I) ماهية جودة التدقيق الخارجي

شهدت مهنة التدقيق الخارجي منذ ظهورها إلى يومنا هذا عدة تطورات لمواكبة المستجدات في عالم المال والأعمال. ومع زيادة المنافسة وتطور الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق وزيادة أهميتها بالنسبة للمستخدمين أدى ذلك إلى زيادة الطلب على جودة هذه الخدمات. فبداية سنسلط الضوء على مفهوم الجودة .

(1.I) التطور التاريخي لجودة التدقيق الخارجي

تعرف الجودة من منظور اسلامي بالتركيز على جودة العمل وإتقانه باعتباره أساس من أساسيات دين الإسلام. حيث يحث على توفر مجموعة من الصفات حول إحسان العمل وإيجاده إذن العبرة ليست بكثرة العمل بقدر ما هو بحسنه. ولا طالما حاول الباحثون تحديد مفهوم الجودة في إدارة المنظمات فيعرفها كروسبي باشتراط توفر ثلاثة عناصر رئيسية :

- الوفاء بالمتطلبات؛

- انعدام العيوب؛

- تنفيذ العمل بصورة صحيحة من أول مرة وكل مرة.

ويعرف ديمنج الجودة بأنها تحقيق احتياجات وتوقعات المستفيد حاضرا ومستقبلا. ¹ من هنا برز مفهوم الجودة و أصبح ملازما لكل تقنيات تسيير المنظمات التي يعد التدقيق واحدا منها ، فيعتبر الباحث (DE-Anaglo) من أهم الباحثين في هذا الميدان منذ 1980م. وتبعه اهتمام العديد من الباحثين بمفهوم جودة التدقيق.

¹ محمود عبد الفتاح، (إدارة الجودة الشاملة)، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الاردن، 2012، ص 14-16.

ونلاحظ أنه زاد الطلب على جودة التدقيق وأصبح من الصعب تحديد مفهومها بدقة نظرا لاختلاف نظرة المستخدمين كل حسب احتياجاته. إضافة إلى الفضاء المحاسبية وإنهيار الأسواق المالية مما زاد من أهمية جودة التدقيق ومع ذلك لم يكن هناك إتفاق على تعريف محدد لجودة التدقيق ولم يستطع كل من الإتحاد الدولي للمحاسبين و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ضبط مفهوم واضح لجودة التدقيق.¹ بالرغم من ذلك سنحاول عرض بعض المفاهيم الأكاديمية والمهنية كمايلي:

2.I تعريف جودة التدقيق الخارجي

فعرها De Anaglo سنة 1981 م بأنها "تقدير السوق لاحتمال أن المدقق سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق وأنه سيتمكن من التقرير عن ذلك الإنحراف أي إيصال النتائج المتوصل إليها"² هذا التعريف أصبح بمثابة القاعدة الاساسية لانطلاق عدة بحوث ودراسات حول الموضوع، كما أنه يتفق مع ماورد في المعايير المهنية للتدقيق التي تفرض على المدقق أن تجتمع به صفتان أساسيتان الأولى تخص الإمكانيات المسخرة والكفاءة العامة للمدققين القائمين بالأعمال والصفة الثانية ترجع لهدف المدقق ومستوى الإستقلالية التي يتمتع بها لمقاومة الضغوطات من طرف الزبائن.(clickeman 1998).³ وأضاف الباحث Flint 1988م "يكون التدقيق ذو جودة عندما يكون المدقق صادق ومستقيم هذا من جهة، ويتمتع بالكفاءة من الجانب التقني والإحترافية هذا من جهة أخرى"

كما عرف DEIS et GIROE جودة التدقيق "بأنها الاحتمالية التي سيكشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف أو التعبوتات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها" إذن مفهوم جودة التدقيق يتميز بأنه إصلاح جوهرى ذو أوجه متعددة أي أنه محل اهتمام مختلف

1 علام محمد موسى حمدان، (أثرخصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية)، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 04، الاردن، سبتمبر 2012، ص589.

2 Benoit PIGE, (qualité de l'audit et gouvernance d'entreprise :le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit), revue de comptabilité-contrôle-audit, tome 6 - volume 2, France, septembre 2000, p136.

3 CHEMANGUI Makram, (mesure de la qualité d'audit proposition d'une approche de conception), revue de comptabilité et connaissances, France, 2005, p04.

المستفيدين من عملية التدقيق".¹ كما يرى الباحث **THEsBERG Axel** أن "التدقيق غير مستقل عن باقي اشكال الرقابة وانما هو جزء من عدة عمليات مرتبطة ببعضها، ويكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة واعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها".² كما أشار الباحثون **E.Peecher et S.Chwartz et I.Solomon** "إلى أن نظم التدقيق الإستراتيجي الذي ظهر مع بداية التسعينات من القرن العشرين لتلبية مطالب مستخدموا القوائم المالية الذين زادت حاجتهم إلى جودة التدقيق الخارجي لحمايتهم من الغش والإحتيال، حيث اعتبروا هذا المنهج الحديث لممارسة مهنة التدقيق هو محاولة لتحسين جودته"³ كما أشار الباحثان **Epstein et Geigen** سنة 1994م "إلى جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المستثمرين بصفقتهم أهم مستخدمي خدمات المدقق" فالتدقيق ذو جودة من وجهة نظر المستثمر يكون من خلال توفير تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن أخطاء جوهرية، كما أن تحسين جودة التدقيق تقع على عاتق المدقق من خلال ايجاد الطرق المناسبة لذلك وتقييم المخاطر لتحقيق رضا الزبائن والحفاظ على سمعة المكتب"⁴ وأشار **Lennox** سنة 1999م "إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق من جهة وسمعة المدقق من جهة أخرى. فالمكاتب الكبيرة تكون أكثر حرصا ودقة لأن لديها الكثير ما تخسره في حال وجود نزاع مع الزبائن"⁵

كما يرى كل من **GROWTHER and JATANA** سنة 2005م "أن مختلف التغيرات في الإبلاغ المالي والمحاسبي وتدقيق الحسابات صممت لتوفير الحماية للمستثمرين ويتحقق هذا بفرض المساءلة على مدراء الشركات، فجودة التدقيق تلعب دورا مهما للحد من تباين

¹ رافد عبيد النواس، (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 50/14، الأردن، 2008، ص25

² **THEsBERG Axel, (qualité de l'audit et information financier quel est le rôle du comité d'audit), gouvernance d'entreprise réforme de l'audit, issue n 159, France, janvier 2012, p27.**

³ **E.Peecher et S.Chwartz et I.Solomon, (IT's all about audit quality : perspectives on strategic systems auditing), accounting organizations and society, n032, 2007, p463.**

⁴ **THOMAS C.Wooten, research about (Audit quality), the CPA journal, January 2003 p02, available from: 17/11/2016.**

⁵ **MUSA Adeiza.F and SHEHU Usman.H, (Impact of Audit quality and financial performance), international journal of accounting and taxation, june2014, p06.**

المعلومات وتقليل خسائر المستثمرين الناجمة عن إنتهازية المديرين عند إعداد القوائم والتقارير المالية"¹

أما الجهات المهنية أولت اهتمام كبير لتحسين جودة التدقيق فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1974م في نشرة معايير التدقيق رقم 04 مفهوم جودة التدقيق يتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب وشركات التدقيق².

كما عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي ISA 220 جودة التدقيق من خلال عرض ارشادات عامة أخذ بعين الاعتبار عوامل عدة منها ما هو متعلق بحجم مكتب أو شركة التدقيق، اتساع نشاطها، هيكلها التنظيمي وعنصر التكلفة/منفعة. كما ركز هذا المعيار على عنصر كفاءة المدقق ومساعديه وكيفية التنسيق والإشراف على المساعدين. كما أشار في الأخير إلى التدقيق الحكومي أي من منظور القطاع العام. فنص على ضرورة اتباع اجراءات وسياسات محددة لضمان جودة التدقيق. يتضح من خلال تعاريف جودة التدقيق الواردة من المنظمات والهيآت المالية أنها تركز على ضرورة التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق أثناء تأدية مهامه.

نستنتج من خلال عرضنا لعدة تعاريف حول جودة التدقيق أنها عملية معقدة ويصعب تحقيقها بشكل مطلق خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المهنة في العصر الحديث. كما نلاحظ أن جودة التدقيق تتأرجح كفتي الميزان فاولها تتمثل في كفاءة المدقق أي قدرته على اكتشاف الغش والإحتيال أما الكفة الثانية تتمثل في تقديم النتائج التي توصل اليها للأطراف المعنية، خاصة في ضل الضغوطات التي تواجه المدقق في حال كان تقريره ضد مصالح أحد الأطراف. لهذا لا بد من توفير مجموعة من الخصائص في عمل المدقق نذكر منها:

¹ SENIU BABATU.A and TERMITOPE OLANID .F, (audit quality, corporate governance and firm), international journal of business and management, vol 5, No 5, may 2010, p171.

² احمد محمد نور وآخرون، (دراسات متقدمة في:مراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، الاسكندرية – مصر، 2007، ص04.

- تزيد جودة التدقيق كلما استطاع رأي المدقق أن يلبي احتياجات جميع الأطراف التي تطلب خدماته بحياد؛
- لا يكفي كشف الإنحرافات فقط بل يجب الإفصاح عنها بعدالة لجميع الأطراف المعنية؛
- لا يستطيع المدقق لوحده أن يحقق الجودة المطلوبة بل لا بد من تكامل عمله مع باقي الأجهزة الرقابية داخل او خارج المؤسسة لتوفير القاعدة الصحيحة لبناء عمله؛
- التدريب المستمر للمدقق والعمل على تطوير كفاءاته في جميع الميادين ذات العلاقة يعتبر مطلباً أساسياً لضمان جودة عمله؛
- ضرورة تمتع المدقق بأخلاقيات المهنة لمزاولة مهامه بنزاهة تامة مهما تعرض للضغوطات وتقديم الدعم الكافي لتوفير أكبر قدر من الاستقلالية للمدقق.

3.1 تصنيفات جودة التدقيق

- فرق بعض الباحثين بين جودة التدقيق حيث تم تقسيمها إلى إتجاهين أما الإتجاه الأول فيخص جودة التدقيق المدركة ويقصد بها مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية أو بمعنى آخر مدى فهمهم للمقصود بجودة التدقيق.
- أما الإتجاه الثاني فيندرج تحت مسمى جودة التدقيق الفعلية ويقصد بها مدى قدرة المدقق على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء و المخالفات المحاسبية¹.
- وهناك من يصنف جودة التدقيق حسب العوامل المؤثرة فيها فتقسم الى جودة التدقيق التي تحدد على أساس العوامل المتعلقة بالمدقق نفسه، وجودة التدقيق التي تتحدد على أساس العوامل المرتبطة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

1 سمير كامل محمد عيسى، (أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية-)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (2) المجلد رقم (45)، جويلية 2008، ص08.

(II) أهمية جودة التدقيق الخارجي

مما لا شك فيه أن الطلب على جودة التدقيق يعرف تزايدا مستمرا نظرا لما تكتسيه المهنة من أهمية بالغة للأعوان الإقتصاديين وللمدقق في حد ذاته وسنحاول إبراز هذه الأهمية من خلال نقاط الأساسية التالية:

(1.II) أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمدقق و مستخدمي التقرير

لطالما ارتبط عمل المدقق بمسؤوليات عدة سواء من جانب القوانين العامة أو من جانب الشروط التعاقدية مع العميل أو من ناحية أهل المهنة . فكلما استطاع ممارسة عمله بأعلى جودة ممكنة أخلى نفسه من جميع هذه المسؤوليات . وفي حال كنا أما م شركة تدقيق فتمكن معايير الجودة من المتابعة الفعالة والإشراف الدائم على المساعدين لبلوغ مستوى عالي من الكفاءة مما ينعكس بشكل ايجابي على سمعة الشركة . وبلتالي يزيد من قدرتها التنافسية في السوق.

أهمية جودة التدقيق بالنسبة لمستخدمي تقرير المدقق تتضاعف كلما زاد الصراع بين مختلف الأطراف التي تحتاج إلى تقرير المدقق زاد الطلب على جودة المهنة ، خاصة في ظل الشكل الحديث للمؤسسات أين تنشأ مشاكل عدم تماثل المعلومات وتزيد مخاطر الرقابة مما يصعب من إكتشاف الإنحرافات والأخطاء مما يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات . كل ما سبق يعزز من أهمية جودة التدقيق للحد من كل هاته الصعوبات ومن ثم زيادة مستوى الثقة في جودة القوائم المالية وتحمية حقوق جميع أطراف المصالح.

كما أن مجلس الإدارة بصفته جهاز رقابي وخاصة المكون من أعضاء مستقلين فهو يطالب بأعلى مستوى من الجودة . ليتمكن من أداء مهامه بنجاعة وإتخاذ القرارات الرشيدة لبلوغ أهداف المنظمة وتحقيق مصالح أطرافها هذا من ناحية والتمكن من مسائلة أعضاء الإدارة العليا حول المسؤوليات الموكلة اليهم .

أما على مستوى الأسواق المالية التي أصبحت تشكل عصب الإقتصاد الأساسي نظرا لكونها مصدرا مهما للمعلومات حول فرص الاستثمار والأوضاع المالية للمؤسسات . فتساهم

بذلك بشكل كبير في تفعيل الرقابة على مستوى الإفصاح مما زاد من أهمية جودة التدقيق باعتبارها أحد الدعائم الأساسية التي تمكن من تحقيق ذلك. أما بالنسبة لباقي أفراد المجتمع فكلما زادت جودة التدقيق الخارجي سينعكس ذلك بشكل ايجابي على تحقيق مصالحهم و حمايتهم من الغش والاحتيال والفساد وسوء استغلال الإدارة العليا لحقوقهم .

2.II أهمية جودة التدقيق الخارجي بالنسبة للمنظمات المهنية

تسعى المنظمات المهنية إلى التحسين المستمر لجودة مهنة التدقيق بل يعتبر ذلك الهدف الأساسي الذي وجدت من أجله لاسترجاع ثقة الجمهور . وذلك من خلال وضع معايير وأسس تشكل موجهها أساسيا لعمل المدقق وبالتالي أداة لترقية جودة مهنته وبالتالي تطالب هذه المنظمات المهنية بضرورة الالتزام بتطبيق هذه المعايير لضمان أعلى مستوى من الجودة.¹

III العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تعددت الدراسات التي تناولت العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي والتي تمكن من قياس جودة التدقيق وتعتبر مؤشر لتحسينها في نفس الوقت. ويمكن أن نعبر عنها بمصطلح محددات.

فهناك من قسم هذه العوامل إلى مجموعات أساسية كل مجموعة يتم قياسها وفقا لمؤشرات معينة، أما البعض الآخر قد اكتفى بعرض أهم المؤشرات المتداولة في الأدبيات بشكل عام. وسنحاول عرض فيما يلي مؤشرات (عوامل) جودة التدقيق الخارجي بتقسيمها إلى قسمين أساسيين، نظرا لكون مهنة التدقيق لا يمكن عزلها عن متغيرات المحيط الخارجي كما أنها تتأثر بمحيطها الداخلي.

¹ نوال حربي راضي، (تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق – دراسة تحليلية-)، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية- العراق، 2015، ص06-03.

1.III العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تتأثر مهنة التدقيق بالمحيط الخارجي كباقي المهن الحرة سواءا بالمحيط الكلي المتكون من البيئة الاقتصادية والسياسية والتشريعية والاجتماعية أو المحيط الجزئي المتكون من الهيآت النظامية و الرقابية المشرفة و المنظمة للمهنة .

1.1.III العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة الاقتصادية¹

تشكل البيئة الاقتصادية عامل أساسي حيث ينعكس الوضع الاقتصادي على جودة التدقيق الخارجي خاصة من حيث الطلب و العرض .ففي البيئة الاقتصادية المتطورة أين يزيد حجم المؤسسات وتتعدد أنشطتها خاصة مؤسسات متعددة الجنسيات و المساهمة التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية فيزيد الطلب على جودة المهنة لخدمة المساهمين و الأجهزة الرقابية وكل أفراد المجتمع على جودة التدقيق.

زيادة على أن الظواهر الاقتصادية كظاهرة التضخم تزيد من تحديات المدقق نحو تحقيق أعلى جودة نظرا لسلوك الإدارة العليا وطريقة إدارتها لأرباح المؤسسة، فعادة في حالات التضخم يميل المدراء الى تعظيم الأرباح الى أقصى درجة ممكنة مما يزيد من احتمال وجود المخالفات و الإنحرافات في القوائم المالية ،فيستدعي ذلك بدل مجهود ووقت أكبر من المدقق لكشف هذه المخالفات كما هو الحال عند وجود التكتلات الاقتصادية مما يؤدي إلى ضخامة المشاريع ويزيد الطلب على جودة التدقيق الخارجي.

أما في حال الرواج والانتعاش الاقتصادي فذلك ينعكس إيجابا على المهن الحرة وخاصة مهنة التدقيق نظرا للسعي الدائم نحو تطوير المعارف وت نهية كفاءات الأفراد و عقد المؤتمرات العلمية لتنمية الحوار بين الأكاديميين و الممارسين لمهنة التدقيق وتزيد مسؤولياته وحرص الجهات الرقابية والمهنية على متابعة حسن أدائه.

1 محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-) ، 2010، ص15، www.alukah.net أطلع عليه بتاريخ:2016/12/20.

III.1.2) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة السياسية

لا يمكن تجاهل أنعكاس البيئة السياسية على سلوك المدراء والمسيرين كمدى تدخل الدولة وتحكمها في الإقتصاد والإستقرار السياسي واستعمال الدولة للسياسة المالية والنقدية لتحقيق التنمية، كل ذلك سيؤثر على واقع المؤسسات الإقتصادية وبالتالي مدخلات ومخرجات جودة التدقيق الخارجي. كما أن الفكر السياسي المتبع سواء كان الرأسمالي أو الإشتراكي سيؤثر بشكل كبير على سياسة الدولة وب التالي توجهاتها الإقتصادية في توجيه الإستثمار مما يؤثر على جميع الأعوان الإقتصاديين بما فيهم المدقق الخارجي.

III.1.3) العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالبيئة التشريعية

و الإجتماعية

تعتبر القوانين التشريعية أحد الأعمدة الأساسية في الإقتصاد المحلي والدولي خاصة بالنسبة للمهن الحرة التي تتخذ شرعيتها ومصادقيتها في المجتمع من خلال القوانين التنظيمية كما هو الحال في دولة الجزائر. خاصة أن المدقق يتحمل مسؤوليات كبيرة عند تقديم تقارير غير مطابقة للجودة المطلوبة فهو بالتوازي بحاجة إلى التشريع كدعامة أساسية لتسهيل مهامه وتوفير الحقوق والحماية اللازمة له. كما أن كل القوانين والتشريعات التي تخص الإستثمار وإدارة الضرائب و كل المؤسسات الحكومية التي هي على صلة بالمؤسسة سينعكس بالضرورة على جودة مهنة التدقيق. فكلما زادت نسبة الضرائب زادت محاولات الغش والتدليس من طرف إدارة المؤسسة نظرا لأن تحديد الوعاء الضريبي يكون بناء على نتيجة المؤسسة مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي وعلى قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات والإدلاء بها. كما أن القوانين التي تدعم الإستثمار في الدولة والتي تدعم حقوق المستثمرين ستشكل قاعدة عمل المدقق لتحقيق احتياجات هذه الفئة التي تعتبر المدقق بمثابة أحد أهم الأجهزة الرقابية.

كما لا نغفل دور البيئة الإجتماعية من خلال الجمعيات المهنية وكل منظمات المجتمع المدني التي تساهم بشكل كبير في زيادة الطلب على جودة التدقيق الخارجي خاصة في ظل المتغيرات والمستجدات التي تنشط بها المؤسسات الإقتصادية، فزاد ذلك من تعقد مهام

المدقق واتسع نشاطه ليشمل حتى الوظيفة البيئية داخل المؤسسة. وزادت صعوبة تحقيق أكبر قدر من الجودة التي تخدم كل أصحاب المصالح بحياد وعدالة. كما لكل من المناخ الأكاديمي والثقافي أثرا سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على جودة التدقيق الخارجي. من خلال نظرة الأفراد للمدقق هل يعتبرونه بمثابة المحقق الذي سيكشف أخطائهم أم يعتبرونه خبير سيحسن من آدائهم. هل تحظى المهنة بالاهتمام العلمي وتخضع للبحث والتطوير بشكل مستمر أم تعتبر اجراء قانوني وشكلي تنقيد به المؤسسات فقط لا غير... كل ذلك يأتثر على واقع مهنة التدقيق الخارجي وجودتها.¹

III.1.4 العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنظمات المهنية والأجهزة الرقابية

تستند كل المهن الحرة عادة على المنظمات المهنية التي تسعى بدورها إلى الارتقاء بجودة المهنة والعمل على ترقيتها باستمرار. وكذلك فيما يخص مهنة التدقيق الخارجي فاعتمدت منذ ظهورها على المنظمات المهنية التي قامت بتحديد معايير التدقيق الواجب الالتزام بها من طرف المدقق لضمان تحقيق الجودة المطلوبة.

ومن أهم هذه المنظمات المهنية مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز تم إنشاء هذا المجمع سنة 1880م باعتبار إنجلترا من الدول السباقة لتطوير مهنة التدقيق الخارجي، فقام سنة 1975م بإصدار قواعد تتعلق بالسلوك المهني وتتابع اصدار المعايير وبخصوص جودة التدقيق سنة 1985م أصدرت لجنة الفحص التابعة للمجمع معايير الرقابة على الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق .

وما سبق ذكره لا ينفي الدور الفعال الذي قام به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الذي يعتبر من أول المنظمات المهنية في العالم الذي اهتم بجودة التدقيق الخارجي من خلال لجنة " holten " لدراسة كيفية الرقابة على الجودة وقد أصدرت هذه اللجنة سنة 1974م بيان مبادئ التدقيق رقم (04) بعنوان الاعتبارات التي يجب مراعاتها بخصوص

¹ محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-)، مرجع سابق، ص16.

الرقابة على الجودة بمكاتب التدقيق الخارجي. كما ساهم المعهد سنة 1977م من خلال غرفة متخصصة لمتابعة شركات التدقيق حيث وضعت قيود على هذه الشركات لتتخصص في ضرورة إتباع برامج تدقيق الخبرة مرة كل ثلاث سنوات كأحد متطلبات العضوية لهذه الغرفة.

كما تم اصدار معيار التدقيق رقم (01) حول رقابة جودة التدقيق سنة 1979م. كما أنشأ المعهد سنة 1988م لجنة تنفيذية للإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج كما أضافه سنة 1989م برنامج مراجعة النظير وقد أصدرت بعد ذلك عدة تعديلات على المعايير المذكورة وذلك بغرض التطوير المستمر لجودة التدقيق مع الزام تطبيق هذه المعايير ،مما أدى إلى تحسين جودة المهنة.

كما نخص بالذكر مساهمة اتحاد المحاسبين الدولي IFAC حيث أصدر سنة 1981م الدليل الدولي رقم (7) تحت عنوان "ضبط جودة عملية التدقيق ثم عدل هذا الدليل سنة 1994م تحت المعيار الدولي رقم (220) من خلال تحسين البيان السابق و ضبط السياسات و الإجراءات التي تحسن من جودة التدقيق.¹ وفي إطار مساهمة المنظمات المهنية للدول العربية تم إنشاء المعهد المصري للمحاسبين والمدققين سنة 1955م، أصدر هذا المعهد معايير التدقيق المصرية المبنية على أساس معايير التدقيق الدولية كما أصدر المعهد سنة 1996م المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة التدقيق.

أما على مستوى الخليج العربي فقامت هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي تم تأسيسها سنة 1998م بتطوير وتنظيم مهنة التدقيق و المحاسبة في دول مجلس التعاون لتحقيق التكامل والتنسيق بين هذه الدول للرفي بجودة مهنة التدقيق.² كما أن الأجهزة الرقابية لعبت دورا مهما لتفعيل جودة التدقيق الخارجي من خلال فرض قوانين صارمة تحكم عمل المدققين خاصة بخصوص تدقيق المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية من خلال الرقابة التي تفرضها هيئات هاته الأسواق.

1 صلاح نوري خلف و اسراء كاظم، (إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق)، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08، العدد 23، الفصل الثاني، العراق، 2013، ص269-270.

2 المرجع نفسه، ص 272.

2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

اتخذت العوامل الداخلية أي المرتبطة بشكل مباشر بممارسة مهنة التدقيق حيزا واسعا في مجال البحث العلمي فهناك العديد من الآراء منذ نهاية السبعينات من القرن العشرين وحتى وقتنا الحالي،¹ نظرا لأهميتها في تحديد مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي واختلف تقسيمها من باحث الى آخر وحتى طريقة الدراسة. فهناك من اهتم بتحديد بعض هاته العوامل في إطار سلم لقياس جودة التدقيق مسترشدا في ذلك الى آراء الممارسين للمهنة والأكاديميين. وهناك من حاول بناء نموذج يربط من خلاله جودة التدقيق باعتبارها متغير تابع لبعض هاته العوامل التي تعتبر متغيرات مستقلة في النموذج لتحديد مدى تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي. من هنا سنحاول في هذا المطلب عرض أهم هاته العوامل من خلال تقسيمها إلى عوامل ترتبط بالمدقق نفسه أو الفريق العامل معه وعوامل ترتبط بشركة أو مكتب التدقيق و بأداء عملية التدقيق و أخيرا العوامل المرتبطة بالجهة محل التدقيق كمايلي:

1.2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب أو شركة

التدقيق

عادة ما تتكون مكاتب التدقيق الخارجي من مدقق ثم تنمو وتتطور مع الزمن حتى تتخذ شكل شركة تدقيق إما صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم. ويمكن أن تكون عالمية من خلال فتح مكاتب تدقيق على مستوى عدة دول في العالم. وكل نوع يتميز بعوامل معينة تؤثر على جودة التدقيق سنحاول عرض أهم هاته العوامل كمايلي:

1) سمعة مكتب أو شركة التدقيق

يسعى كل مدقق منذ بداية ممارسة مهامه إلى توسيع نشاطه وزيادة عدد ومستوى الخدمات المقدمة للغير وبمرور الزمن س ينمي اسم و سمعة تميزه عن باقي المدققين أو المكاتب الممارسة للمهنة ،فتصبح هاته السمعة أصلا غير ملموس يجب حمايته والحفاظ

1 جمانة حنظل التميمي ، (العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية – دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة-)، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، العراق، 2003، ص207.

عليه. ولتحقيق ذلك لابد من تقديم خدمات ذات جودة عالية. من هنا نعتبر أنه كل ما تحسنت وزادت سمعة مكتب التدقيق كل ما أصبح يسعى الى تحسين جودة أعماله. فحاول الباحثين تحديد معنى واضح لسمعة مكتب أو شركة التدقيق وربطها بعدة عوامل بإمكانها أن تؤثر في تحسين هاته السمعة فهناك من يربطها بحجم المكتب أو مدى الالتزام بالمعايير المهنية أو خبرة المدقق وهناك كذلك بعض الدراسات التي ربطت بين سمعة مكتب التدقيق وانتمائه الى أحد مكاتب التدقيق العالمية نظرا لارتباط هاته الأخيرة بتقديم خدمات عالية الجودة. ما سبق يبين صعوبة تحديد العوامل التي على أساسها يكتسب المدقق سمعة جيدة ومن الواضح أن سمعة المدقق تتحدد بتداخل عدة عوامل على مر الزمن وتشكل أساسا قويا لجذب المستثمرين¹

(2) حجم مكتب أو شركة التدقيق

لطالما ارتبط حجم مكتب أو شركة التدقيق بجودة الأداء فأشار بعض الباحثين إلى وجود علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة الخدمات المقدمة.² نظرا لتعدد الكفاءات داخل المكاتب الكبرى مما يسمح بتبادل الخبرة والسرعة في حل المشاكل أو الصعوبات التي تعترض عمل المدقق، إضافة الى توفر الامكانيات المادية والوسائل التكنولوجية الحديثة التي تحسن من أداء المدقق. فتصب ح بذلك هاته المكاتب أو الشركات قادرة أكثر على جذب الكفاءات واليد العاملة المؤهلة كل ذلك يبرر فرضية زيادة جودة التدقيق كلما كبر حجم المؤسسات.³

كما أن زيادة الإفصاح بخصوص صحة القوائم المالية والقدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية تزيد في المكاتب الكبرى وحتى احتمال الإفصاح عنها للعميل أو الجهات المعنية، نظرا لتخوف هاته المكاتب من زيادة الدعوات القضائية المرفوعة ضدها والتي بلاتالي ستأثر

¹ محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-)، مرجع سابق، ص20.

² AL-khaddash husam, (factors affecting the quality of auditing : the case of jordanian commercial banks), international journal of business and social science, vol 4, no 11, september 2013, p208.

³ أحمد محمد نور و آخرون، (دراسة متقدمة في: مراجعة الحسابات)،الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ،2007، ص12.

على سمعتها في المستقبل مما يهدد من نقص زبائنها وانهيار صورتها في السوق. كل ذلك يجعل من المكاتب الكبرى للتدقيق تسعى لتحقيق أقصى جودة ممكنة.

3) تخصص مكتب أو شركة التدقيق في قطاع معين

بزيادة عدد وحجم مكاتب وشركات التدقيق وبتطور وتعدد القطاعات التي تنشط من خلالها المؤسسات الإقتصادية زادت حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق لتقديم خدمات التدقيق ولجذب العملاء أكثر. فأصبحت بعض المكاتب تختص بقطاع معين لزيادة خبرتها في هذا القطاع وتحسين أدائها أكثر مما انعكس بشكل ايجابي على جودة التدقيق الخارجي .

فأوضحت العديد من الدراسات أن خبرة شركة التدقيق بالصناعة أو القطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية أي زيادة جودة التدقيق ولكن تخصص مكاتب المراجعة في قطاع معين يمكن أن يزيد من خطر المراجعة الناتج عن عدم كسب خبرة في القطاعات الأخرى.¹

4) الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب

يتحمل المدقق مسؤوليات عدة اتجاه المؤسسة محل التدقيق أو اتجاه القانون الوضعي وحتى اتجاه أفراد المهنة، وهذا ما يجعله باستمرار عرضة لأن ترفع ضده قضايا من طرف الغير اذا أخل بأحد هاته المسؤوليات، مما يعرضه لسوء السمعة و تدني جودة الخدمات المقدمة. حيث بين الباحثين وجود علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات وبين جودة التدقيق الخارجي، حيث أنه كلما قل هذا النوع من الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التدقيق أعتبر ذلك عاملا إيجابيا لتحسين جودة المهنة.²

1 المرجع نفسه، ص 16.

2 جدعان فرقد فيصل ، (دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 01، المجلد 06، العراق، 2016، ص 52.

5) المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق

شهدت مهنة التدقيق في العقود الأخيرة منافسة شديدة بين مكاتب وشركات التدقيق نظرا لزيادة الطلب على هاته المهنة وزيادة عدد المدققين، حيث أصبحوا يتنافسون حول تقديم خدمات متنوعة وتخفيض الأتعاب والتخصص في قطاعات معينة. ولكن تبقى المنافسة سلاح ذو حدين-كعامل مؤثر على جودة التدقيق الخارجي-فهناك بعض الباحثين الذين قاموا بدراسة هذا العامل ومدى تأثيره على جودة التدقيق، فتوصل البعض الى أن المنافسة غير الشريفة ستعكس سلبا على جودة التدقيق الخارجي كما أوضحت لجنة "أندرسن" و"الجنة ترادواي"¹، أما البعض الآخر فاعتبر المنافسة عاملا أساسيا يساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق نظرا لميل المدققين في الأسواق التي تسودها المنافسة الحادة إلى بلوغ أقصى جهد ممكن أثناء أداء مهامهم لجلب العملاء وتحسين سمعة المكتب .

6) مدى التزام مكتب أو شركة التدقيق بالمعايير المهنية

بدلت المنظمات والهيئات المهنية مجهودات جبارة في اعداد معايير التدقيق والعمل على تطويرها بشكل مستمر وفق ما يتناسب مع متطلبات المهنة لتحقيق أعلى مستوى من الخدمات لجميع الفئات المستخدمة لتقارير المدقق. فيعتبر التقيد بمعايير التدقيق ضمان لتحقيق مستوى عالي من الجودة، نظرا لتضمن المعايير خطط محكمة تساهم في تحقيق كفاءة عالية وبدل العناية المهنية اللازمة وتحمل المسؤولية من طرف المدقق.²

7) اعتماد إجراءات لقبول الزبائن الجدد أو الاستمرار مع الزبائن القدامى

تنص معايير التدقيق الدولية على اتباع اجراءات محددة قبل قبول المهمة مع الزبائن الجدد كإجراء وقائي لحماية المهنة وذلك من خلال طلب بعض الوثائق كالميزانية المحاسبية للسنوات الأخيرة أو جمع المعلومات من السوق حول المؤسسة لكي يتفادى المدقق منذ البداية التعامل مع مؤسسات تباشر أنشطة غير مشروعة وتعرف بسوء التسيير والاحتيال. وكذلك

1 محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-)، مرجع سابق، ص25.

2 أحمد محمد نور و آخرون، (دراسة متقدمة في: مراجعة الحسابات)، مرجع سابق، ص20.

بخصوص المؤسسات التي سبق التعامل معها من طرف المدقق أو يتعامل معها حالياً لا بد من اتباع اجراءات محددة في تجديد العهدة للمرة الثانية. إذن هذا الإجراء يضمن ويساهم في الارتقاء بجودة التدقيق لأنه يحمي المدقق مسبقاً من عدم القدرة على ابداء الرأي أو عدم قدرته على كشف المخالفات مما ينعكس سلباً على أداء مهامه. وتقيده بهذا الإجراء سيساهم حتماً في تحسين جودة مخرجاته.

لهذا نجد أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين اع بتوه أحد عناصر معيار الرقابة على جودة التدقيق رقم (01) الصادر سنة 1979م وكذلك المعيار رقم (02) الصادر سنة 1996م الذي حل محل المعيار الأول، وأكد عليه الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 220 الخاص بالرقابة على جودة التدقيق. كما بين العديد من الباحثين أن وضع سياسات و إجراءات لقبول الزبائن يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وأن هناك علاقة ايجابية بينهما.¹ ولكن يبقى الاعتماد على هذا الإجراء صعب في الدول ذات الإقتصاد الضعيف الذي سيؤدي الى قلة المؤسسات وبالتالي سيجد المدقق نفسه مجبر على قبول أي زبون لرفع سقف أتعابه. أما من ناحية تجديد العهدة فاختلف الباحثين في تحديد أثر ذلك على جودة التدقيق حيث يرى البعض أنها ستسمح للمدقق بتحديد نقاط ضعف المؤسسة مما يزيد من احتمال كشف المخالفات فيما يرى البعض الآخر أنها ستخلق علاقات بين وضغوطات على المدقق مما ينعكس سلباً على جودة أدائه.

8) أتعاب عملية التدقيق

يتقاضى المدققين أتعاب مقابل تأدية الخدمات التي تم الاتفاق عليها في العقد مع الزبون وتتعدد طرق تحديدها، إما وفقاً للعرف السائد في وسط المهنة أو سلم أتعاب تقترحه المنظمات المهنية. لهذا يصعب تقييمها بدقة وعدالة فتنأثر الأتعاب بعدة أسباب منها: تزداد أتعاب التدقيق بازدياد خطر مقاضاة المدقق وتحمله المسؤولية وكذلك بزيادة درجة تعقيد عملية التدقيق من خلال الوقت والجهد اللازم للإنجاز وتتحدد أيضاً بمقدار الطلب والفرص

¹ محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-)، مرجع سابق، ص27.

المتاحة للمدقق الخارجي.¹ وإرتبط هذا العامل من خلال عدة دراسات بأثره على جودة التدقيق فيرى عدة باحثين أنه كلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسنت جودة التدقيق في حين يرى آخرون العكس .

(9) اتباع منهج التدقيق المهيكل

إن اتباع مكاتب التدقيق لطريقة منهجية ومهيكله لأداء المهام بالتأكيد سيحقق جودة أفضل. بحيث يتميز هذا المنهج بوضوح الإجراءات التي يتبعها المدققين و الآليات والادوات المستخدمة في جمع وتقييم أدلة الاثبات ،في حين يحصل عكس ذلك في المكاتب التي تعمل بطرق عشوائية أو غير مهيكلة لكسب الوقت وتوفير الجهد .

(10) إنتقاء المدققين وتقسيمهم على المهام

إن الإختيار الجيد للكفاءات البشرية في مكاتب وشركات التدقيق يعد أمرا بالغ الأهمية وله علاقة وطيدة بتحسين جودة التدقيق ،فكبرى مكاتب التدقيق في العالم وتلك التي تسعى الى بلوغ أعلى مستويات من الجودة، لابد أن تحتكم الى معايير صارمة لانتقاء المدققين الذين يتم ضمهم الى فريق العمل .لأن آدائهم في المستقبل سيحدد مصير المكتب أو الشركة إما الريادة والاستمرارية في تقديم الخدمات المتميزة للزبائن أو العكس .حيث لايمكننا الحديث عن جودة التدقيق في ظل غياب العنصر البشري الكفاء.

كمايعتبر تقسيم العمل لفريق مكتب أو شركة التدقيق إجراء ضروري يتحدد على أساسه النجاح في تأدية مهام التدقيق بأقل جهد و أقل تكلفة ممكنة مما ينعكس بشكل ايجابي على جودة التدقيق. فعادة نجد ضمن فريق المدققين نوعان من الأفراد ،منهم من لايزالون تحت التمرين إضافة الى المدققين المعتمدين فلايد من الاهتمام بتقسيم المهام بينهم كل حسب خبرته واختصاصه. وهذا ما توصلت اليه العديد من الدراسات وأوصت به عدة منظمات وجمعيات مهنية.

¹ جدعان فرقد فيصل، (دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي)، مرجع سابق، ص52.

11) التقدم التقني في أداء المهنة و الوقت المستغرق

إن استخدام الوسائل التكنولوجية المتطورة كأجهزة الحاسوب والبرامج الخاصة بالتدقيق وحفظ ومعالجة البيانات واستخدام التحاليل عن طريق الأساليب الإحصائية ، ساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق ،من خلال كسب الجهد والوقت وبلوغ نتائج أكثر دقة. فأصبحت جودة التدقيق مرتبطة بشكل مباشر بالإمكانيات المادية المتوفرة في مكتب التدقيق. وكمقياس أيضا لجودة المهنة لا بد من الحديث عامل الوقت فكل زبون يسعى لتحقيق خدماته في الوقت المناسب والافقدت أهميتها ،ويعتبر عنصر الوقت أكبر تحدي يواجه المدققين في إطار الحفاظ على الجودة.¹

2.2.III) العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمدقق

المدقق هو طرف مستقل ومحايدي أي بخلاف من قام بموضوع التدقيق، هدفه اصدار رأي فني محايد عن مدى مطابقة الأداء المنجز مع المعايير الموضوعية ثم ايصال نتائج ذلك للأطراف المعنية. لهذا يجب أن تتوفر به جملة من المحددات التي تضمن نجاحه في أداء عمله والتي بالتأكيد سوف تشكل حجر الزاوية في تحسين جودة المهنة.سنذكر أهم هاته العوامل كالتالي:

1) الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق

يقصد بالتأهيل العلمي للمدقق هو حصوله على شهادة علمية في ميدان المحاسبة والتدقيق إضافة الى ضرورة الإلمام بالعلوم الأخرى التي تساعد في إبداء رأي فني محايد كالعلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلم الإحصاء. فالشخص الذي يقوم بمهام التدقيق مهما بلغت كفاءته لا يمكنه أن يحقق جودة التدقيق المطلوبة بدون التأهيل العلمي في ميدان التدقيق

1 أحمد محمد نور و آخرون، (دراسة متقدمة في: مراجعة الحسابات)، مرجع سابق، ص17.

الذي يمكنه من إصدار حكمه بموضوعية. لذلك يعتبر التأهيل العلمي عاملا مهما لتحقيق جودة التدقيق.¹

(2) الخبرة المهنية للمدقق

التأهيل العلمي لوحده غير كافي ليؤهل المدقق لإبداء رأي فني محايد ،لهذا لا بد أن يخضع للتدريب المهني في الميدان ليكتسب الخبرة في حل المشكلات وفي معرفة نقاط ضعف المؤسسات .فمهنة التدقيق تعتبر كباقي المهن التي هي بحاجة الى الممارسة الميدانية ومن المعروف أن المدقق وقبل حصوله على الاعتماد لمزاولة المهنة ،يجب عليه أن يخضع للتدريب لفترة معينة عند المدققين الذين يسبقونه في مزاولتها ثم بعد ذلك يصبح مؤهلا لممارستها.

(3) إستقلالية المدقق

يعتبر استقلال المدقق الحجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق وبلوغ مستوى الجودة المطلوب فما يميز المدقق عن غيره وما يزيد الثقة في تقاريره حول المؤسسة هو استقلاله عن جميع الأطراف ذوي المصلحة فيها ،وتبرز هاته الاستقلالية من خلال ما تفرضه المنظمات والهيئات المهنية من شروط وقيود لتعاقد المدقق مع زبون معين كعدم ملكية المدقق لأسهم في المؤسسة محل التدقيق أو عدم ملكية المؤسسة محل التدقيق لأقربائه... أما بالنسبة لتأثير عامل الاستقلالية على جودة التدقيق فتناول عدة باحثين هذا الموضوع فهناك تأثير ايجابي لاستقلال المدقق على جودة التدقيق الخارجي. فتوصل **DE Angelo** إلى أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحسين جودة التدقيق حيث أن عدم استقلالية المدقق لا تمكنه من التبليغ عن المخالفات المكتشفة.

(4) المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها المدقق

¹ نوال حربي راضي، (تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق – دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية-)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، بدون سنة، ص06.

نظرا لامتتع المدقق بالحرية الكاملة وحق الإطلاع على الوثائق والمعلومات السرية للمؤسسة ليتمكن من أداء عمله، كل ذلك لا يخول له حق إطلاع الغير على هاته المعلومات والمعايير المهنية للتدقيق تجبره على الحفاظ على السرية التامة وإلا يتحمل المسؤولية كاملة اتجاه المؤسسة. فهناك بعض المدققين الذين يهدفون الى تحقق الربح السريع يفشون أسرار المؤسسة الى المؤسسات المنافسة وهذا ما يتنافى تماما مع أخلاقيات المهنة. ولا يجب الخلط بين عنصر الإفصاح وإفشاء سر المؤسسة ، لهذا تعتبر السرية المهنية عنصرا ملازما لتحقيق الجودة.

(5) التدريب المستمر للمدققين

مهنة التدقيق لا يمكن أن تكون في معزل عن باقي التطورات والمستجدات في عالم إدارة الأعمال بل يجب على المدقق أن يجدد من معارفه باستمرار ليطور من كفاءته ويصبح أكثر ديناميكية، ولن يتحقق ذلك الا من خلال التدريب المستمر على كل ما هو جديد في المهنة أو أي اصدارات قانونية جديدة تمس مهنة التدقيق بشكل مباشر أو المؤسسات بما أنها موضوع التدقيق.

ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والإطلاع على البحوث العلمية، وحضور المؤتمرات والندوات العلمية و الإطلاع على النشرات والتعديلات التي تصدرها المنظمات المهنية.¹ والتزام المدققين بشكل مستمر بالتدريب وتطوير المعرفة سيأثر بشكل ايجابي على جودة المهنة.

III.2.3 العوامل الداخلية المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنظمة محل

التدقيق²

1 نوال حربي راضي، (تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية-)، مرجع سابق، ص 10.

2 محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر - دراسة نظرية مقارنة-)، مرجع سابق، ص 32.

تختلف المؤسسات موضوع التدقيق من حيث الحجم، الطبيعة القانونية والتنظيمية والنشاط الممارس، مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي. فكلما كبر حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها يصعب تحديد نقاط قوة وضعف نظم الرقابة الداخلية و جمع أدلة الإثبات والتحقق من صحتها وكشف الأخطاء المحاسبية والانحرافات. حيث يعتبر واقع المؤسسة بمثابة مدخلات عملية التدقيق أو المادة الأولية التي يتعامل معها المدقق لأداء مهامه لهذا سنحاول تبيان أثرها على جودة التدقيق الخارجي كالتالي:

(1) حجم المنظمة محل التدقيق ومركزها المالي

تعددت تصنيفات المؤسسات من حيث الحجم فمنها الصغيرة والمتوسطة والكبيرة ويشهد واقعنا المعاصر من جراء ضخامة المشاريع والحاجة الى التمويل، ظهور مؤسسات متعددة الجنسيات وشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن التسيير مما يزيد من الحاجة الى المدقق بصفته طرف محايد يقلل من تعارض المصالح بين الأطراف المعنية. حاول عدة باحثين تحليل العلاقة بين حجم المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي فتوصل البعض الى وجود علاقة ايجابية بينهما كدراسة *Krishnan et Schauer* وكذلك *حسنين* وقطب توصلوا الى نفس النتيجة. فيما يرى البعض الآخر بأن كبر حجم المؤسسات ينعكس سلبا على جودة التدقيق الخارجي نظرا لزيادة الضغوطات الممارسة عند ابداء رأيه كما أشار كل من *Donald et Giroux* أنه كل ما زاد حجم المؤسسة ومركزها المالي قد يبلغ الضغط على المدقق أعلى مستوياته وقد يصل الى حد التهديد بتغيير المدقق.

(2) نظام الرقابة الداخلية للمنظمة محل التدقيق

تعتمد كل مؤسسة على مجموعة من الإجراءات والسياسات والقوانين بهدف حماية أصولها وضمان دقة أنظمة المعلومات الخاصة بها، وخاصة نظم المعلومات المحاسبية باعتباره أهمها وأكثرها استخداما في عملية اتخاذ القرار. لهذا تقيم نظم الرقابة الداخلية باعتبارها من أهم مراحل عملية التدقيق لأنه على أساسها يحدد المدقق نطاق وحجم تدخله لأنه يختلف باختلاف هيكل هذا النظام وطبيعته. من هنا حاول الباحثين تحديد أثر نظم الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي فتوصلت عدة دراسات الى أن وجود هيكل فعال لنظم

الرقابة الداخلية يعتبر عاملا يآثر بشكل ايجابي على جودة التدقيق الخارجي كدراسة Carcello et Al التي توصلت الى أن الدراسة المتعمقة لظم الرقابة الداخلية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق والمتعلقة بالعمل الميداني للمدقق.

(3) التواصل بين المدقق والمنظمة محل التدقيق

تحدد نوع العلاقة وطبيعتها مسار التدقيق فكلما كانت مرنة وواضحة ويسودها التعاون والتكامل ستنعكس إيجابا على جودة التدقيق الخارجي، فحصول المدقق على الأدلة من خلال الإطلاع على المستندات والسجلات وتقييم نظم الرقابة الداخلية غير كافي لتحقيق الجودة المطلوبة، فهناك معلومات لا يمكن الحصول عليها الا من خلال تواصله مع الموظفين والمسيرين والمدراء فكلما نجح في خلق لغة حوار ووجد تعاون ووعي من طرف المؤسسة كلما زاد ذلك من تحسين جودة التدقيق الخارجي.

(4) تعقد مهام التدقيق

كلما تعقدت أنظمة وأنشطة المؤسسات تعقد مهام المدقق سواء من حيث التقنيات والأدوات الواجب استخدامها أو فيما يخص مدخلات عملية التدقيق من حيث كميتها وعدم وضوحها. فتناولت بعض الدراسات علاقة تعقد مهام المدقق بجودة المهنة توصلت دراسة Sucher et Al إلى أن كمية العراقيل التي تواجه المدققين في فهم نشاط المؤسسة محل التدقيق يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق. وهذا مايتطلب الخبرة وبدل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق لكي يحافظ على الجودة المطلوبة.

(IV) آليات حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي

إن التطبيق العملي لحوكمة المؤسسات يتم من خلال مجموعة من الآليات تسمح بتجسيد مبادئ الحوكمة في الواقع. تختلف تسميتها في البحوث و الدراسات العلمية، فهناك من يطلق عليها مصطلح محددات، ميكانيزمات أو أدوات وغيرها. وتصنف عادة الى صنفين آليات داخلية أي يتم وضعها ومتابعتها من داخل المؤسسة وآليات خارجية أي كل ما يتعلق بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من مصدر أو هيئة أو جهاز خارج المؤسسة.

1.IV) تعريف آليات حوكمة المؤسسات وأنواعها

تعرف آليات حوكمة المؤسسات بأنها "مجموع الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح كافة والتي تضمن للمؤسسة إدارة سليمة ومستقرة للبقاء في بيئة الأعمال". حيث تعمل آليات حوكمة المؤسسات على تعظيم قيمة الشركة وتحسين أدائها وضمان حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة من خلال تحديد السلطات والمسائلة وضمان الإفصاح والشفافية.¹

وكفاءة وفعالية تطبيق هاته الآليات على أرض الواقع يبقى مرهون بعدة عوامل سياسية وإقتصادية وقانونية وثقافية التي تختلف من دولة لأخرى. كما أن اجتهاد الباحثين أدى إلى طرح عدة آليات لتطبيق الحوكمة فأشار الباحث zuikofli إلى أن آليات حوكمة المؤسسات تختلف باختلاف نموذج الحوكمة المعتمد واقترح نموذجين يمكن ايجازهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(07): نماذج حوكمة المؤسسات المؤثرة في اختيار آليات تطبيقها

الخصائص	النموذج المستند إلى السوق	النموذج المستند الى الرقابة
بيئة حملة الأسهم	تشنت الملكية	تركز الملكية
سيولة سوق رأسمال	فاعلية أسواق الأسهم	ضعف سوق الأسهم
الإستقلالية والأداء	غالبية أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين	غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الداخليين
الشفافية والمساءلة	درجة عالية من المساواة بين المساهمين والإفصاح والعدالة	حماية قليلة لصغار حملة الأسهم وإفصاح محدود

المصدر : ابراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مرجع سابق، ص 334.

1 ابراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 39، بغداد- العراق، 2014، ص 333.

كما يتضح من الجدول أعلاه أن اختلاف خصائص ومتطلبات حوكمة المؤسسات يرجع الى النموذج المتبع، مما ينعكس على فعالية آليات تطبيقها وعموما أيا كانت الآليات المطبقة فيتنفق غالبية الباحثين الى تقسيمها لآليات داخلية وخارجية. وتبني المؤسسات لهاته الآليات كان له بالغ الأثر على جودة التدقيق الخارجي. فسنحاول عرض ذلك من خلال مايلي:

2.IV آليات حوكمة المؤسسات الداخلية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي

تعددت الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات والتي تسعى من خلالها الى تطبيق جملة من المبادئ لضمان الحكم الرشيد، تشير الآليات الداخلية إلى مجموعة من العوامل ذات الصلة بالقدرات والموارد الداخلية إنطلاقا من رؤية المنظمة واستراتيجيتها وثقافتها وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات والعلاقات بداخلها وكفاءة مواردها البشرية وقدراتهم المعرفية. كل ماسبق سيؤثر على قدرة المؤسسات على تبني وتطوير آليات الحوكمة الداخلية.¹ فسنحاول ذكر أهم الآليات التي تم تناولها في الأدبيات والدراسات العلمية، لتبيان أثرها على جودة التدقيق الخارجي.

1.2.IV مجلس الإدارة وأثره على جودة التدقيق الخارجي

يمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة رقابية داخل المؤسسة وهو الهيئة المسؤولة أمام المستثمرين (الملاك) عن التسيير الأمثل لأعمالهم، ويتمتع مجلس الإدارة بوسع الصلاحيات لأداء مهامه.

1 تعريف مجلس الإدارة و مهامه

يتولى مجلس الإدارة في شركات المساهمة تسيير كل ما يتعلق بها بناء على تفويض من الجمعية العامة للمساهمين، يتكون من مجموعة من الأعضاء تحدد حسب القوانين التنظيمية لكل دولة عادة لا تقل عن¹ ثلاث أعضاء ولا تزيد عن 24 عضو منهم داخليين وغير تنفيذيين ومستقلين وليتولى مهامه ينعقد بشكل دوري على مدار السنة. وله الحق في الحصول

1 عبد السلام ابراهيم و فاضل عباس كريم، (حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة – دراسة تحليلية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 2008، ص166.

على كل المعلومات الضرورية للإشراف على المؤسسة والعمل على تعظيم أرباحها واستمراريتها. ولبوغ ذلك لابد من المتابعة المستمرة لأداء المؤسسة من خلال وضع آليات محكمة للرقابة ولضمان احترام القوانين والتنظيمات وتنفيذ القرارات من طرف الإدارة التنفيذية. كما أن مجلس الإدارة يعتبر المسؤول الأول على صحة الإفصاح للمساهمين وكافة الأطراف ذوي العلاقة.¹

ويمكن تعريف مجلس الإدارة "مجلس الإدارة لمؤسسة ما هو الأمين على أموال المساهمين والمختص بالمحافضة عليها وتنميتها وتحقيق العائد على استثماراتهم و هو وحدة متكاملة تتكون من مجموعة من الأعضاء (أشخاص طبيعيين أو معنويين) ، مهامه الرئيسية - ادارة المؤسسة- يتكون من رئيس مجلس الإدارة، أعضاء وأمين".

فيمكن تبيان مهامه الأساسية كالتالي:

- تحديد الإستراتيجية العامة والخطوط العريضة لتنفيذها؛
- مراقبة وتوجيه الإدارة التنفيذية؛
- ضمان عدالة المعلومات والقوائم المالية وتقديمها للمساهمين في الوقت المناسب؛
- تقييم أداء كبار المسؤولين وفصلهم وتحديد مكافآتهم؛
- متابعة الظروف الخارجية ودراسة أوضاع المؤسسة وأدائها وإقرار الموازنات التقديرية؛
- المسؤولية عن تطبيق الأنظمة واللوائح والقواعد التي تحددها الجهات الحكومية ذات العلاقة؛
- يهتم بإدارة المخاطر من خلال وضع استراتيجية لتحديد ومواجهتها ؛
- متابعة مدى الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة.

ومن خلال ماسبق نستنتج أن مجلس الإدارة مسؤول عن جميع الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة لهذا لابد أن يتمتع بالخصائص التالية:²

1 يوسف محمود جربوع ، (مجالات مساهمة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات)، مجلة كلية التجارة الجامعة الإسلامية في غزة فلسطين، 2006، ص 12.

2 ابراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مرجع سابق، ص335.

- أن يكون مجلس الإدارة مستقل ؛
- أن يتصف مجلس الإدارة بالأمانة و النزاهة و الشفافية العالية؛
- أن يتصف مجلس الإدارة برؤيا استراتيجية تمكنه من تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة ؛
- الموضوعية في اتخاذ القرارات والقدرة على التنافس؛
- اختيار الأعضاء ذوي الكفاءة و النزاهة.

(2) لجان مجلس الإدارة

لتعزيز كفاءة مجلس الإدارة وتحسين أدائه في ظل حوكمة المؤسسات تم التركيز على إعادة هيكلته من خلال زيادة نسبة الأعضاء المستقلين فقد نادى تقرير لجنة (cadbury 1992) بأهمية قيام شركات المساهمة بتعيين نسبة أكبر من المدراء غير تنفيذيين في مجلس إدارتها.¹ حيث ينقسم مجلس الإدارة الى مجموعة من اللجان تختص كل لجنة بالقيام بمهام معينة لضمان فعالية مجلس الإدارة. وعلى رأس هاته اللجان ما يعرف بلجنة التدقيق التي تساهم بشكل كبير في دعم مبادئ حوكمة المؤسسات إضافة الى لجنة التعيينات والمكافآت.

(أ) لجنة التدقيق

ترجع نشأة لجان التدقيق إلى الأربعينات من القرن العشرين نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات الغش والتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال، حيث قامت هيئة سوق المال الأمريكية بإقتراح تشكيل لجان التدقيق سنة 1940م 2 كما أوصت في عام 1972م بأهمية تشكيل لجان التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين في شركات المساهمة، وفي عام 1974م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية نشرتها رقم (165) التي تطلب فيها ضرورة الإفصاح في البيانات المالية الختامية عن وجود لجنة التدقيق في الشركات المدرجة وكيفية تشكيلها. كما طالبت الهيئة عام 1978م الشركات بتحديد عدد الإجتماعات التي تعقدتها

1 جميل أحمد وسفير محمد، (تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص11.
2 عبد المطلب السرطاوي وآخرون، (أثر لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الارباح)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)المجلد 27 (4)، الاردن، 2013، ص 03.

اللجنة سنويا مع توضيح الوظائف والمهام التي تؤديها اللجنة.وقد أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين.¹

ومع التطور العالمي وظهور العولمة الإقتصادية و شركات متعددة الجنسيات وانفصال الملكية عن التسيير زادت من ضرورة تعميم مفهوم لجنة التدقيق خاصة بعد فشل كبرى مكاتب التدقيق العالمية (أرثر أندرسن). فأجمع الباحثين على أهمية لجنة التدقيق كآلية داخلية لحوكمة المؤسسات وذلك لكونها الدعامة الأساسية لاستقلالية كلا من المدقق الداخلي والخارجي. وفي عام 2002م صدر قانون Sarbenes-Oxely الذي يعتبر من أهم القوانين التعديلية الذي صادقت عليه الحكومة الأمريكية طبقا للقسم رقم 301 من هذا القانون، فإن لجنة التدقيق هي المسؤولة مباشرة عن تعيين المدقق الخارجي الذي يجب أن يوجه تقريره الى لجنة التدقيق.

يمكن تعريف لجنة التدقيق بأنها عبارة عن مجموعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين ويملك أحد أعضائها على الأقل الخبرة في الميدان المالي والمحاسبي . وتشكل هذه اللجنة من طرف مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤوليتها ، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها. ² اذن مقومات لجنة التدقيق تتمثل بتوفير الإستقلالية اللازمة لممارسة مهامها والخبرة في الميدان المالي والمحاسبي وبدل العناية المهنية اللازمة من خلال الإجتماعات الدورية. ³ عرفها كل من⁴ (2002) DEZOOT,HERMANO,ARCHAMBEAULT,ET REED "لجنة التدقيق الفعالة تتكون من أعضاء من ذوي الكفاءة ويجب أن يمنح لهم الإستقلالية والسلطة والموارد اللازمة،

1 سامح محمد رضا ورياض أحمد، (دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية-)، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال،المجلد رقم 07 العدد01، الاردن، 2011، ص51.

2 المرجع نفسه، ص 51.

3 علام محمد موسى حمدان وآخرون ، (هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية؟)،بحوث إقتصادية عربية العددان 59- 60، الاردن، 2012، ص 154-155.

4 CHRISTIAN Prat et LILYA KOMarev, (légitimité et exigences réglementaires au sein de la gouvernance des sociétés cotées AMIRICAINES et FRANCAISES – les comités d’audit) , n 216 ,2005,p37

لحماية حقوق أصحاب المصالح من خلال ضمان جودة القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية والتحكم في المخاطر وكل متطلبات الرقابة"

كما أوصت العديد من الهيآت المهنية إلى ضرورة إنشاء لجان التدقيق في المؤسسات نظرا لدورها المهم في مراقبة التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة وعملية الإفصاح الأمر الذي أدى في بعض الدول الى إزامية انشائها .¹ نلاحظ من خلال التعاريف السابقة ضرورة اختيار أعضاء لجة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين ويفضل أن يكونوا من الأعضاء المستقلين مما يبرز أهمية الاستقلالية زيادة على الكفاءة، خاصة في الميدان المالي والمحاسبي وكذلك ضرورة توفير المعلومات ذات جودة عالية التي تعتبر المادة الأولية لعمل اللجنة.

تتمثل أهداف لجنة التدقيق ومهامها فيما يلي:

- ✓ زيادة جودة التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة ؛
 - ✓ توفير الإستقلالية والحياد للمدقق الخارجي و الداخلي ؛
 - ✓ التنسيق بين جهود المدقق الداخلي والخارجي لتفادي التعارض أثناء أداء مهام كلا منهما؛
 - ✓ تحسين جودة أداء أنظمة الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجابا على أداء المدقق الداخلي والخارجي؛
 - ✓ تحسين أداء مجلس الإدارة خاصة فيما يخص الجانب المالي والمحاسبي؛
- ولتحقيق الأهداف سابقة الذكر يجب ضبط مهام لجنة التدقيق بعد وضع القوانين التنظيمية الداخلية لأنشائها وتسييرها وفقا لما تنص عليه مبادئ الحوكمة ،بما يضمن إجتماعها بشكل دوري وتقديم التقارير اللازمة لمجلس الإدارة ويمكن ذكر بعض مهامها الرئيسية على النحو التالي:

- ✓ فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها؛

1 محمد أبو الهيجاء و أحمد الحايك، (خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد رقم 20 العدد 02، الاردن، 2012، ص 444.

- ✓ تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين؛
- ✓ مراجعة السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في المؤسسة لإعداد القوائم المالية؛
- ✓ متابعة وتقييم عمل المدقق الخارجي وإقتراح تعيينه وأتعبه والتأكد من استجابة إدارة المؤسسة لتوصياته وتوفير التسهيلات اللازمة¹؛
- ✓ دراسة التقارير المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم الإقتراحات بشأنها؛

التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.²

مما سبق يتضح لنا دور لجنة التدقيق كأحد أهم لجان مجلس الإدارة في دعم مفهوم حوكمة المؤسسات حيث أن لجنة التدقيق تساهم بشكل كبير في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ممارسة مهامها المذكورة أعلاه مما يسمح بتحقيق أهداف المنظمات في ظل تعارض مصالح الأطراف الفاعلة وخاصة المساهمين والمسيرين ، بكفاءة عالية وتكلفة معقولة³ حيث لاقت فكرة اعتماد لجنة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية رواجاً كبيراً في مختلف دول العالم متطورة كانت أم سائرة في طريق النمو. فنتبين من خلال العديد من الدراسات أهمية زيادة كفاءة الأنظمة المحاسبية والتدقيق في تحسين أداء المؤسسات وتوفير مناخ مناسب للإستثمار. مما ينعكس ايجاباً على النمو الإقتصادي ومن هنا يبرز دور لجنة التدقيق كدعامة أساسية لضمان جودة التقارير المالية ودعم استقلالية كلا من المدقق الداخلي والخارجي لتفادي تعثرات التي عرفتها مهنة التدقيق، بعد فشلها في الكشف عن العديد من قضايا الغش والفساد المالي. لتصبح لجنة التدقيق كحل للضغوطات التي كانت تواجه المدققين هذا من جهة وكرقابة صارمة على حسن أدائهم هذا من جهة أخرى.

1 مجدي محمد سامي، (دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02، المجلد 46، مصر، 2009، ص 20.

2 محمد أبو الهيجاء و أحمد الحايك ، مرجع سابق، ص 44.

3 فيحاء يعقوب و محمد عزراوي، (أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي- دراسة ميدانية-) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد العراق، 2011، ص 333.

ففي كندا¹ أوصت لجنة رويال بمحكمة أرنطاليو العليا عام 1965م بعد دراسة ظاهرة فشل المؤسسات بضرورة تكوين لجنة التدقيق لتدقيق التقارير المالية قبل عرضها للتدقيق في مجلس الإدارة. بينما في الولايات المتحدة الامريكية فطالبت هيئة الأوراق المالية سنة 1974م بضرورة الإفصاح عن وجود لجنة تدقيق في المؤسسة وأصبحت شرطا للإدراج في بورصة نيويورك. لتلقى لجنة التدقيق انتشارا واهتماما متزايدا للعديد من الدول الأوروبية كفرنسا وألمانيا.

أما بعض الدول العربية أولت للجنة التدقيق إهتماما بالغا خاصة في الدول التي تعتمد على أسواق مالية نشطة فألزمت المملكة العربية السعودية الشركات بتكوين لجان التدقيق بملزم قرار وزاري سنة 1994م، ولتطبيق مفهوم لجان التدقيق في مصر قام العديد من الباحثين بدراسات ميدانية لمعرفة مدى حاجة المؤسسات لمثل هذه اللجان وقاموا باصدار توصيات لضرورة الزامها من طرف القانون. اما دولة الأردن فتعتبر نموذجا عربيا لتطبيق لجان التدقيق في مؤسساتها ويطالب العديد من الباحثين بضرورة اعادة النظر في بعض المواد التي تلزم اعتماد لجان التدقيق لزيادة فعاليتها.² فمن خلال ماسبق نجد اجماع شبه تام دولي وعربي لأهمية اعتماد لجنة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية لتفعيل أنظمة الحوكمة بداخلها.

ب) لجنة التعيينات

إن اختيار أعضاء مجلس الإدارة يلعب دورا مهما في ضمان فعاليته، حيث تختص هاته اللجنة بتحديد شروط العضوية في المجلس من حيث المؤهلات الواجب توفرها في العضو ومدة تعيينه وتدريبه على مهامه. كما تعمل على تحديد الاحتياجات المطلوبة من المهارات والمتابعة المستمرة لهيكله مجلس الإدارة ومدى توفر شروط الاستقلالية باستمرار فيما يخص الأعضاء المستقلين.

ج) لجنة المكافآت

1 احمد حلمي جمعة، (دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد)، دار الصفا للطباعة والنشر، عمان الاردن، 2012، ص 24-25.

2 المرجع نفسه، ص53.

يتقاضى كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة مقابل تأدية مهامه ما يعرف بالمكافئة وهي تختلف عن الأجر الشهري فيمكن دور هاته اللجنة في تحديد المكافئات من خلال متابعة أداء الأعضاء .

(2) أثر مجلس الإدارة المحوكم على جودة التدقيق الخارجي

يتضح من خلال ما سبق أن مجلس الإدارة يعد من أبرز آليات حوكمة المؤسسات الداخلية التي تساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وبشكل خاص لجنة التدقيق، التي تلعب دورا مهما لتزويد المدقق الخارجي بالإستقلالية وتنسق بين عمله وعمل المدقق الداخلي لخلق التكامل بينهما، كما أنها تساهم الى حد كبير في تخفيض الضغوطات التي تواجه المدقق الخارجي فضلا عن كونها تساهم في ضمان صحة التقارير المالية مما يسهل من مهام المدقق من خلال خفض احتمال الغش والخطأ والتحريرات في القوائم المالية.

لهذا يعتبر تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة أحد مبادئ حوكمة المؤسسات فمجلس الإدارة مطالب بضمان نزاهة حسابات المالية للمؤسسة ونظم إعداد قوائمها والتأكد من صحة الأساليب المحاسبية و ثبات الطرق المحاسبية المتبعة . فتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة والتركيز خاصة على الجانب المالي والمحاسبي يزيد من فعالية هذا الجهاز ونخص بالذكر النقاط التالية:¹

- التزام مجلس الإدارة بتطبيق القوانين والتنظيمات التي تساهم في ضمان صحة نظام المعلومات المحاسبي والتقارير المالية و حسن الرقابة عليها ودعم إدارة المخاطر؛
- دعم لجنة التدقيق وبالتالي كلا من المدقق الداخلي والخارجي من خلال تسهيل عملية التواصل مع مجلس الإدارة وتوفير الحماية اللازمة؛
- يحرص مجلس الإدارة على تطبيق توصيات المدقق الداخلي والخارجي؛
- الحرص على ادماج الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة خاصة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية؛

¹ جميل أحمد وسفير محمد، (تجليات جوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح)، مرجع سابق ذكره، ص 15.

➤ تحديد العقوبات والحرص على تنفيذها في حال ثبوت أي تقصير من طرف أعضاء مجلس الإدارة في أداء مهامهم أو تورطهم في إيصال معلومات مضللة لأحد الأطراف ذوي المصلحة ؛

➤ فسح المجال أمام أعضاء مجلس الإدارة لمناقشة القضايا الأخلاقية ونشر الإجراءات التي تدعم نشرها في المناخ العام داخل المؤسسة؛

➤ الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة و مدير عام المؤسسة لضمان المسائلة والشفافية والمصادقية.

نستنتج مما سبق أنه كلما التزم مجلس الإدارة بالمسؤولية المسندة اليه ، كلما انعكس ذلك بشكل ايجابي على جودة التدقيق الخارجي.

كما أن الإشارة إلى علاقة مجلس الإدارة - باعتباره آلية مهمة من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات- بجودة التدقيق الخارجي تؤدي بنا بالضرورة إلى التركيز على نسبة الأعضاء المستقلين الخارجيين من اجمالي عدد الأعضاء داخل المجلس .فتبين من خلال عدة دراسات أن الأعضاء الخارجيين المستقلين من خلال دورهم الفعال المتمثل في مراقبة المسيرين لمدى حماية مصالح المساهمين باعتبارهم أكثر استقلالية مما يجعل قراراتهم موضوعية ومحايطة مقارنة بالأعضاء الداخليين و هذا بدور هسييزيد من الطلب على جودة التدقيق الخارجي ليتمكن الأعضاء المستقلين من ممارسة مهامهم المذكورة من خلال الاستفادة من الخدمات المقدمة من طرف المدقق الخارجي خاصة تلك المتعلقة بضمان صحة القوائم المالية التي يتم عرضها على المساهمين وباقي الأطراف ذوي المصلحة.¹ كما تشير دراسة أخرى² إلى أن مجلس الإدارة المحوكم يزيد من جودة التدقيق الخارجي من خلال عدد الأعضاء المستقلين هذا من ناحية و الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة و المدير العام للمؤسسة هذا من ناحية أخرى كشرط أساسي لضمان فعالية المجلس ،مما يحسن من جودة التدقيق الخارجي من خلال مطالبته بالتدقيق المعمق نظرا لحياد وموضوعية رئيس مجلس

¹ DUMONTIER Pascal et autres, (la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises- le cas tunisien), op cit, p 08-09.

² MASMOUDI AYADI Wafa, (mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe - le cas français), op cit, 2013, p185.

الإدارة مما يجعله أكثر حرصا على صحة قرارات المجلس ويزيد من مسائلة المسيرين حول ممارسة مهامهم مما لا يتعارض مع حقوق أصحاب المصالح.

2.2.IV) أثر هيكل الملكية و رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي

زاد الاهتمام بمفهوم هيكل الملكية ظهور شكل جديد للمؤسسات بسبب انفصال الملكية عن التسيير بما يعرف بشركات المساهمة أين أشار BERLE et MEANS الى أن المشكلة التي تواجه شركات المساهمة هي تعارض المصالح فكما قل عدد المساهمين ، زاد ذلك من قدرتهم على ممارسة الرقابة الفعالة خاصة على أداء المسيرين .ويقصد بهيكل الملكية تشكيل رأسمال المؤسسة إما من عدد كبير من المساهمين بما يعرف بالملكية المشتتة لرأسمال هذا النمط من الملكية سائد في بعض الدول أين تنشط الأسواق المالية ويزيد دور الوسطاء ويزيد الطلب على المعلومات التي تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات .أما النمط الثاني يتميز بعدد قليل من المستثمرين وغالبا ما يكونوا من نفس العائلة أو من المدراء أين يتم التركيز على الرقابة الداخلية في المؤسسة.

مما سبق نستنتج أن طبيعة هيكل الملكية داخل المؤسسة يؤثر بشكل كبير على اختيار نموذج حوكمة المؤسسات ومدى فعاليتها .فالمؤسسات ذات الملكية المشتتة تركز على أدوات الرقابة الخارجية كالقوانين التي تفرضها هيآت الأسواق المالية. أما المؤسسات ذات الملكية المركزة تعتمد على أدوات الرقابة الداخلية وعلى رقابة المساهمين أنفسهم من خلال الجمعية العامة العادية أو التأسيسية باعتبارها صاحبة السلطة العليا والسيادة القانونية . و ممارسة الضغط على مجلس الإدارة من خلال الرقابة الصارمة والمستمرة.

بهذا الخصوص أشار (G.Charreaux) سنة 1995م إلى أن هيكل الملكية داخل المؤسسة ينقسم الى قسمين أساسيين نظام الداخليين ونظام الخارجيين وكلاهما يؤثر بشكل مباشر على تطبيق حوكمة المؤسسات سواء من جانب أداء المؤسسة أو من جانب الرقابة عليها.

مما سبق يتضح أن لكلا النظامين نقاط قوة وضعف مما يفرض توجهات معينة في نموذج الحوكمة المتبع فالملكية المركزة لرأسمال تجعل المساهمين مسيطرين على قرارات

المؤسسة من خلال استحوادهم على نسب عالية من التصويت والضغط على مجلس الإدارة من حيث التحسين المستمر لأداء المؤسسة على المدى القريب والبعيد. وتعزيز العلاقات مع المسيرين يفتح المجال أمام توحيد مصالحهم على حساب أقلية المساهمين مما يزيد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

على خلاف نظام الملكية المشتتة أين نجد المساواة في فرص التصويت واتخاذ القرار بين المساهمين نظرا لملكيتهم عدد محدود من الأسهم مما يقلل نوعا ما من فعالية الرقابة الممارسة من طرفهم على أداء المؤسسة، ويكون التركيز أكبر على تعظيم الأرباح في المدى القريب. وذلك يضعف من تحقيق الأهداف الاستراتيجية ويهدد استقرار المؤسسة في ظل حدة المنافسة مما يزيد من احتمال تلاعب المسيرين في صحة القوائم المالية مما يهدد الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

لهذا تختلف طرق وميكانزمات الرقابة باختلاف هيكل الملكية في المؤسسة لبلوغ الحوكمة الجيدة. ومهما اختلف هيكل المساهمين داخل المؤسسة تبقى الحاجة لصحة المعلومات من خلال الثقة التي يمنحها المدقق الخارجي .

3.2.IV) التدقيق الداخلي وتأثيره على جودة التدقيق الخارجي

زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي خاصة بعد كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها فلاققت اهتمام واسع سواء من طرف الباحثين أو الهيآت المهنية، التي تسعى لايجاد إطار منهجي ومنظم لمهنة التدقيق الداخلي من خلال اصدار وتطوير المعايير المهنية.

حيث عرفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية، يهدف الى تقديم قيمة مضافة للمنظمة ويعمل على تحسين أدائها ويساعد في تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي، لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية إدارة حوكمة الشركات"¹

1 فيحاء عبد الله يعقوب ومحمد سلمان عزراوي، (أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي - دراسة ميدانية)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد العراق، 2008، ص 333.

وفيما يلي سنعرض ما يميز وظيفة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات لنبين تأثير هذه الوظيفة على جودة التدقيق الخارجي:

- توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي بحيث يشمل فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية و امداد الإدارة العليا بالمعلومات التي تمكنها من التواصل مع باقي المستويات الإدارية؛
- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال تفعيل نقاط القوة والقضاء على نقاط الضعف؛
- توفير رقابة فعالة بتكاليف معقولة؛
- تقديم الاستشارة ومساعدة الإدارة على التخطيط الاستراتيجي والرقابة على الأداء؛
- تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- ضمان كفاءة الأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة.

يتبين مما سبق أهمية التطورات التي شهدتها وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تفعيل

الرقابة داخل المؤسسة مما ينعكس بشكل ايجابي على باقي الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات بما يخدم كل الأطراف ذوي المصلحة.¹ وقد توسع دور وظيفة التدقيق الداخلي مع زيادة المتطلبات التي فرضها قانون Sarbenes-Oxely والذي يهدف الى تحسين جودة حوكمة المؤسسات من خلال بيان رقم 404 ألزم الإدارة بتقييم وتوثيق والتقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية مما انعكس على ضرورة تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي.²

وليتمكن المدقق الداخلي من تحقيق الرهانات الجديدة للمهنة وتقديم تقارير تخدم عدة فئات ولا تقتصر فقط على الإدارة العليا، كان لابد من تطوير المعايير المهنية لرفع مستوى الكفاءة والاستقلالية لدى المدقق الداخلي. حيث أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) معايير جديدة سنة 2003م مقسمة إلى فئتين: معايير الصفات المرقمة بالألف ومعايير الأداء

1 مسعود دراوسي و ضيف الله محمد الهادي، (فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، يومي 07/06 ماي 2012، بسكرة -الجزائر، ص08.

2 انعام محسن زويلف و محمد العبدلي، (أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي)، ملتقى علمي حول حاكمية المؤسسات، الأردن، 2015، ص07.

المرقمة بالألفين ،تخص الفئة الأولى كل ما يتعلق بالأفراد والمؤسسات المعنية بممارسة مهنة التدقيق الداخلي من حيث المسؤوليات التي يتحملها المدقق الداخلي وأدائه واستقلالته وتناولت كذلك العوامل التي تحسن جودة التدقيق الداخلي . أما الفئة الثانية فشملت مؤشرات قياس أداء المدقق الداخلي وكل ما يخص خطوات العمل من التخطيط حتى اصدار التقرير النهائي كما تم الاشارة الى تدقيق ادارة المخاطر . فقد أشار المعيار رقم 2130 بشكل مباشر بخصوص دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة من خلال تقييم أهداف المؤسسة ومدى تنفيذها في الواقع العملي وفق ما يخدم كل الفئات المعنية بنشاطها.¹

وبناء على ماسبق نستنتج أن مهنة التدقيق الداخلي تشهد تطورات في ثلاث جوانب أساسية وهي تقييم المخاطر والاستشارات وحوكمة المؤسسات وبذلك اصبحت وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال وظيفه دعم اساسية للإدارة العليا ومجلس الادارة ولجنة التدقيق وبشكل خاص التدقيق الخارجي.²

عادة ما تربط المدقق الخارجي علاقة تكاملية مع المدقق الداخلي نظرا لطبيعة عملهما حيث لا يعوض الواحد مكانة الآخر . فهناك مجال تعاون واسع بين المدقق الداخلي والخارجي كما أشار الى ذلك محتوى المعيار رقم 610 من معايير التدقيق الدولية . حيث يعتمد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي لتحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة مما يساعده في تحديد الاختبارات الجوهرية الواجب القيام بها من حيث حجم العينة والتوقيت المناسب مما يجعله يكسب الجهد والوقت والتكلفة.

كما يعتمد كذلك المدقق الخارجي على الإيضاحات الصادرة من طرف المدقق الداخلي لما له من خبرة حول أداء المؤسسة كونه موظف دائم بها.³

4.2.IV نظام الرقابة الداخلية وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي

1 مسعود دروسي و ضيف الله محمد الهادي، (فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، مرجع سابق، ص 09-11.

2 احمد حلمي جمعة ، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي)، المؤتمر العلمي الثالث إدارة المعرفة في العالم العربي، الأردن، 29/27 ماي 2004، ص2-5.

3 زهرة حسن عليوي و فاطمة صالح مهدي، (تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2011، ص307.

بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية في المنظمات مع بداية القرن العشرين وبشكل خاص بعد أزمة الكساد العالمية نظرا لضخامة المشاريع والظهور المكثف للشركات متعددة الجنسيات وشركات المساهمة التي تنفصل فيها الملكية عن التسيير. فتعددت الأنشطة داخل المؤسسة وأصبحت أكثر تعقيدا . أدت هاته الأسباب الى ضرورة بناء نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق أهداف المنظمة .

عرف معهد المدققين الداخليين الرقابة الداخلية "بأنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على ممتلكات المؤسسة وضمان كفاءة استخدامها، والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية من خلال تقديم بيانات يمكن الاعتماد عليها حيث يتم اعدادها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما" ¹ يركز هذا التعريف على مجموع السياسات والإجراءات الواجب احترامها للاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وضمان معقول لصحة أنظمة المعلومات المحاسبية. كما تزايد الاهتمام بتطوير نظام الرقابة الداخلية ويظهر ذلك جليا من خلال اسهامات لجنة COSO التي تتكون من العديد من المنظمات المهنية المختصة في العلوم المحاسبية. حيث ساهمت هاته اللجنة ببناء نموذج حديث لنظام الرقابة الداخلية على اساس متكامل. حيث يتضمن هذا النظام خمس عناصر أساسية وهي كالتالي:

(1) بيئة الرقابة

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وتتشترك عدة عوامل في تأسيسها من اهم هاته العوامل نذكر:

- ✓ نزاهة الإدارة ومدى الالتزام بالقيم الأخلاقية
- ✓ التزام الإدارة بالكفاءة
- ✓ ثقافة الإدارة وسياستها اتجاه نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد
- ✓ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطار لتسيير التخطيط والتوجيه
- ✓ أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات

¹ هادي تميمي، (مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، مرجع سابق، ص81.

✓ سياسات التوظيف والتدريب

✓ علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة

كما أن بيئة الرقابة السليمة تتضمن مشاركة مجلس الإدارة من خلال (لجنة التدقيق) و ذلك بلمتابعة المستمرة عن طريق مراقبة وفحص مدى فعالية أنظمة الرقابة الحالية والعمل على تحسينها باستمرار.

(2) تقييم المخاطر

تمكن الرقابة الداخلية المؤسسة من تقدير المخاطر التي تواجهها لتحقيق اهدافها وذلك بتحديد الآثار الناجمة عنها وامكانية حدوثها وكيفية ادارتها .

(3) أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في بعض الإجراءات التي تسمح بالتأكد من صحة الاساليب والطرق المستخدمة لتحقيق الأهداف داخل كل قسم او وظيفة يمكن عرض الأمثلة التالية:

✓ الفصل الملائم بين الواجبات؛

✓ التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة؛

✓ مسك المستندات والسجلات الملائمة؛

✓ الرقابة الفعلية على أصول المؤسسة.

ضبط الأداء باتباع بعض الاجراءات كالفصل بين المهام المتعارضة كحيازة الأصول و

المحاسبة عنها اي عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الأصول بالقيام بتسجيلها

محاسبيا أو في دفاتر الجرد لمنع التلاعب و الغش. ونفس المبدأ يطبق في حال التشغيل

الالكتروني للبيانات من خلال الفصل بين الواجبات باعتماد كلمة السر و حصر التعامل مع

البيانات الخاصة بالمهمة المكلف بها كل موظف فقط.

(4) المعلومات والاتصال

تكتسي نظم المعلومات أهمية بالغة لإنجاح كل الأنظمة داخل المؤسسة بصفة عامة ونظام الرقابة بشكل خاص من حيث دقة المعلومات وتسليمها في الوقت المناسب

(5) مراقبة النظام (المتابعة)

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية. تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها. وتحديد امكانية تعديلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل للمعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية لوظائف المؤسسة من مختلف المصادر كدراسة التقارير الاستثنائية حول مختلف أنشطة الرقابة، تقارير المدقق الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية البنكية، شكاوي العملاء.

نلاحظ مما سبق أن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن نظام متكامل يهدف لحماية ممتلكات المؤسسة و الاستخدام الأمثل لمواردها وتحديد السلطات والمسؤوليات وتحسين جودة أنظمة المعلومات الإدارية لتحقيق الأهداف بفعالية. لهذا يجب ليتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، ان يتوفر على جملة من المقومات نذكر أهمها:

✓ كفاءة الأفراد "الموظفين"

أصبح العنصر البشري من أهم مجالات الاستثمار في عصرنا الحالي، لهذا التزام الأفراد بالسياسات واجراءات الرقابة الداخلية و مسؤوليتهم اتجاه تطبيق فلسفة المنظمة بخصوص الرقابة يعتبر عامل أساسي لنجاحها.

✓ سياسات واجراءات حماية الأصول

تتطلب عناصر الأصول حماية خاصة للتصدي للاختلاسات هذا من جهة والتمكن من تقدير قيمتها الحقيقية في السجلات المحاسبية مما ينعكس بشكل ايجابي على دقة القوائم المالية هذا من جهة أخرى .

✓ هيكل تنظيمي كفاء

يعتبر الهيكل التنظيمي بمثابة صورة فتوغرافية لكل أقسام المؤسسة ووظائفها في فترة زمنية معينة ، ويسمح بتحديد كل الأنشطة وخطوط السلطة والمسؤولية بها. ولا يكفي عرضه على الملصقات فقط بل تكمن اهميته بمدى تقيد الموظفين بمحتواه. فالهيكل التنظيمي الكفاء يسمح بابرار تسلسل العلاقات المهنية بين المسؤولين والمرؤوسين ويحدد المسؤوليات بدقة .

✓ وظيفة التدقيق الداخلي

سبق و أن تعرضا لاهمية التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، كما أنه يعتبر مقوم اساسي لفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييم المستمر للرقابة وتحديد نقاط القوة والضعف وتقديم التوصيات اللازمة والسهر على متابعة تطورها مستقبلا مما يجعل تطوير نظام الرقابة الداخلية اكثر مرونة و نجاعة.

كل ماسبق ذكره يبين لنا مدى اهمية نظام الرقابة الداخلية كشكل من اشكال الرقابة داخل المؤسسة مما ينعكس على جودة التدقيق الخارجي، فغالبا ما يشار إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي يعتبر احد اهم مراحل التدقيق ، التي تسمح بتحديد نطاق عمل المدقق من حيث كم ونوعية الأدلة والقرائن الواجب جمعها لابداء الرأي حول عدالة ومصداقية الأداء في المؤسسة. فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما زادت نقاط القوة وقلت الإجراءات التحليلية الواجب اتخاذها من طرف المدقق . فتطور مناهج التدقيق كالمناهج المبني على اساس العينات او المخاطر يركز بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية ، بل النجاح في مهام التدقيق يبقى مرهون بفعالية هذا النظام. فاذا كان عمل المدقق يبدى بتقييم نظام الرقابة الداخلية فهو ينتهي بكتابة تقرير حول وضعية هذا النظام مع ضرورة تقديم التوصيات التي يجدها المدقق مناسبة لمجلس الإدارة والمساهمين والإدارة العليا.

5.2.IV الإفصاح

تدلي المؤسسات من خلال ما تعرضه من معلومات مالية على النتائج المحققة بعد ممارسة نشاطها لفترة زمنية معينة حيث اهتم العديد من الباحثين بمصداقية ما تفصح عنه

المؤسسات مقارنة بالواقع . فيمكن تعريف الإفصاح على أنه " تصوير المعلومات المالية بأمانة وصدق وعدم إخفاء أي جزئ منها او اظهار صورة غير مطابقة للواقع " ويقتضي الإفصاح شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المحاسبية اللازمة لمنح مستخدميها الصورة الواضحة والصحيحة عن المؤسسة¹

و لا يوجد اتفاق عام حول مفهوم وحدود الإفصاح اي المعلومات التي يجب عرضها في القوائم المالية ويرجع ذلك لإختلاف حاجة الفئات المستخدمة لهاته القوائم المالية . فقد عرفه البعض الآخر بأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية². كما أشار الباحث " عمر المشهداني" إلى الإفصاح على أنه أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل المؤسسة . حيث تقتضي الحوكمة الجيدة للمؤسسات ضرورة الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم بشأن بكافة الشؤون الأساسية بالمؤسسة من حيث التأسيس، الموقف المالي، الأداء، الملكية، أسلوب ممارسة السلطة وهيكل الإدارة و بعض الأمور³ الغير مالية التي تعد من متطلبات عملية التدقيق .مع ضرورة مراعاة عنصر التكلفة لوصول المعلومات لكافة الأطراف المستخدمة لها⁴.

مما سبق تتضح الأهمية البالغة للإفصاح ويمكن الإشارة إلى ذلك من خلال النقاط التالية:⁵

يستمد عنصر الإفصاح أهميته من كونه أحد الأسس الرئيسية التي تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث تنص هذه المبادئ على الإفصاح الكامل عن كل المعلومات المحاسبية والمالية وكل المعلومات التي تهم مستخدمي القوائم المالية.

1 عوض خلف دلف العيساوي ، (دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 04 العدد 11، العراق، 2008، ص133.

2 زرزار العياشي، (أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات) ، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهنات و آفاق، أم البواقي-الجزائر، 2010، ص11.

3 عمر اقبال توفيق المشهداني، (تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها – إطار مقترح-) ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، الجزائر، 2012، ص225.

4 نادية سامي خضر، (دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية – دراسة نظرية-)، بحوث مستقبلية، الموصل – العراق ، 2008 ، ص 174.

5 عوض خلف دلف العيساوي، (دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات)، مرجع سابق، ص125.

فتعارض مصالح هؤلاء المستخدمين واعتمادهم على عنصر الإفصاح لإتخاذ القرارات المهمة يزيد من أهميته. كما أن للإفصاح دور كبير في التعرف على مخاطر المؤسسات خاصة المؤسسات المالية. فالإفصاح يمثل ركيزة أساسية لتوفير المعلومات الحيادية والدقيقة لكل ما هو ضروري والزامي بخصوص واقع المؤسسات مما يساهم بشكل مباشر بالقضاء على مشكلة تعارض المصالح بين الأطراف المتعددة من ذوي المصالح في المؤسسة.

ينقسم الإفصاح إلى عدة أصناف باختلاف نوعية المعلومات المعروضة والتوقيت الذي تم اختياره لعرضها وباختلاف ما تحمله من مضمون ، خاصة من حيث مدى خدمة متخذي القرار نذكر من هذه الأصناف ما يلي:¹

- (1) الإفصاح الشامل (الكامل): يجب أن يتم عرض جميع المعلومات من خلال القوائم المالية خاصة تلك المعلومات الجوهرية المتعلقة بمصادقية وموثوقية القوائم المالية.
- (2) الإفصاح الوقائي: يتم من خلاله الإفصاح عن الأحداث الواقعة بالمؤسسة من خلال القوائم المالية مع مراعاة ضرورة تبسيط المعلومات للمستثمرين الذين لهم قدرة محدودة على فهم المعلومات المالية.
- (3) الإفصاح الإعلامي (التثقيفي): يشير الباحثين الى أن ظهور هذا النوع من الإفصاح ظهر استجابة للمتطلبات الحديثة لمستخدمي القوائم المالية خاصة عنصر الملائمة الذي أصبح يعتبر من أهم عناصر جودة المعلومات المحاسبية. فمثلا تقديم القوائم المالية المرحلية والتنبؤات المالية والفصل بين العناصر العادية والغير عادية .
- (4) الإفصاح العادل: تتمحور الدراسات في الآونة الأخيرة حول تعارض المصالح بين مستخدمي القوائم المالية مما أدى بضرورة العدالة والمساواة بين كل الأطراف خاصة من حيث المعلومات المقدمة لمختلف فئات المساهمين بغرض اتخاذ القرارات.
- (5) الإفصاح الملائم : بما أن قدرة وهدف مستخدمي المعلومات المالية متفاوت من طرف لآخر فلا بد من الإفصاح عنها بشكل يتلاءم مع كافة الاحتياجات وفي التوقيت المناسب للحصول أكبر قدر من المنفعة.

¹ زرزار العياشي، (أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات)، مرجع سابق، ص12.

(6) الإفصاح الاختياري: يتضمن هذا النوع من الإفصاح المعلومات التي يبقى عرضها بمثابة ميزة إضافية تضيف مزيد من الشفافية على القوائم المالية لدى فهو اختياري بالنسبة للمؤسسة. قرار في الوقت المناسب. أما الإفصاح العادل فعرف مجموعة من الانتقادات كون مفهوم العدالة نفسه يبقى نسبي وغير محدد بدقة. أما الإفصاح الكافي فيعتبر أكثر أنواع الإفصاح استخداما لما يوفره من معلومات ملائمة وفي التوقيت المناسب. اذا هناك عدة تصنيفات للإفصاح ولكل منها جانب سلبي وآخر إيجابي فمثلا الإفصاح الكامل برغم من شموله على عدة معلومات الا أن ذلك قد لا يفيد مستخدم المعلومات حيث أن كثرة التفاصيل يمكن ان تربك المستخدم مما يصعب من عملية اتخاذ القرار.

يتضح مما سبق ذكره أن الإفصاح المحاسبي من أهم خصائص ومبادئ الحوكمة الجيدة للمؤسسات، لما يوفره من عدالة ومساواة بين جميع الأطراف المعنية من خلال تصوير المعلومات المالية بأمانة وصدق وعدم تحيز لأغراض فئة على حساب باقي الفئات الأخرى. وبما أن نقطة انطلاق عمل المدقق الخارجي تبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب فكلما توفر عنصر الإفصاح و الشفافية زاد من جودة عمل المدقق، خاصة من حيث اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية وإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

6.2.IV آلية تعويضات المدراء التنفيذيين¹

أصبح رأس المال البشري في ظل المنافسة الحادة من أهم العوامل الأساسية التي تساهم في خلق قيمة مضافة مما يؤدي الى التميز والاستمرارية. لهذا تهدف المؤسسات الى جذب المدراء من ذوي الخبرة والمهارة. الا أن تعارض المصالح بين المدراء التنفيذيين وباقي الأطراف الفاعلة في المؤسسة يمكن أن يؤدي الى سوء استخدام السلطة وعرض صورة غير حقيقية لواقع المؤسسات وبالتالي تضليل المستثمرين وباقي أصحاب المصالح. لهذا يجب التحكم في سلوك المدراء التنفيذيين من خلال متابعة أدائهم واقتراح التعويضات (أو الأجر) المناسبة. فقد أشار العديد من الباحثين إلى أن تعويضات المدراء التنفيذيين تمثل أحد آليات الحوكمة الداخلية في المؤسسات فعرفها الباحثان Hitt et Al بأنها "الآلية التي

¹ ابراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مرجع سابق ذكره، ص 338.

تسعى إلى دمج مصالح المديرين و المالكين وتوحيدها من خلال الرواتب والعلاوات والتعويضات والحوافز طويلة الأجل" أي أن الحوكمة الجيدة تستخدم حوافز المدراء التنفيذيين كأداة لتحقيق مبادئها من خلال تقييم مدى التزام المدراء التنفيذيين بتحقيق أهداف المؤسسة مع احترام حقوق جميع الأطراف المعنية بعدالة ومساواة وضمن الشفافية. لهذا يجب أن يعتمد مجلس الإدارة على سياسة عامة واضحة لتحديد أجور (تعويضات) المدراء التنفيذيين ويعمل على متابعتها وتجديدها باستمرار.

3.IV آليات حوكمة المؤسسات الخارجية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي

بما أن نشاط المؤسسات ليس في معزل عن البيئة الخارجية فلا يمكن أن نحقق أهداف ومبادئ حوكمة المؤسسات الا من خلال بعض الآليات الخارجية التي تكمل عمل الآليات الداخلية. حيث يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات والذي تم التطرق اليه بالتفصيل (أنظر الفصل الأول). كما يركز الباحثين على بعض الآليات الخارجية الأخرى نذكر منها:¹

1.3.IV القوانين والتشريعات

هي كل القوانين والتشريعات التي تؤثر على عمل كل الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات نذكر على سبيل المثال القوانين التي تنضم عمل الشركات ومجلس الإدارة والقوانين التي تخص مهنة التدقيق الخارجي و القوانين التي تخص انضمام المؤسسات الى الأسواق المالية. فلا يمكن حصرها لأنها تتغير وتتطور حسب المستجدات والتغيرات الحاصلة في عالم المال والأعمال.

2.3.IV منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري

¹ حامد نور الدين وساسي فاطمة، (دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص بالجزائر)، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، يومي 07/06 ماي 2012، ص08-07.

أشار الباحثان " Hess et Impavido " إلى أهمية المنافسة التي تواجه المؤسسة من باقي المتعاملين في نفس القطاع باعتبارها آلية خارجية تساهم في التحكم في تحسين وتوجيه سلوك المنظمات اتجاه الأطراف المعنية وإلا تخسر مكانتها في السوق.

3.3.IV الاندماجات والاكتمابات

هناك بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية التي تعتمد أغلبية مؤسساتها على الملكية المشتتة لرأس المال تعتمد على آلية الإندماج والإكتماب كآلية خارجية للحوكمة الجيدة للمؤسسات في حال إخفاق الإدارة في أداء مهامها تلجأ المؤسسة الى هذا الأسلوب للضغط على الإدارة وجعلها أكثر حرصا على تحسين أدائها باستمرار. وهناك دراسات أخرى تشير بصفة عامة للآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات على أنها كل ما هو متعلق بالمناخ العام الذي يحكم الاستثمار في دولة معينة بالتركيز على القطاع المالي والبنكي الذي يضع قوانين صارمة لمنح التمويل للمؤسسات كما تم الإشارة إلى الأعمال الحرة كالتدقيق الخارجي، المحاسبة، المحاماة و مكاتب الإستشارات المالية . إضافة الى منظمات المجتمع المدني كجمعيات المحافظة على البيئة و حماية سلوك المستهلك وكذلك النقابات العمالية بحيث لا يمكن حصر كل الجهات الخارجية التي تؤثر على حوكمة المؤسسات.¹

¹ صديقي مسعود و ادريس خالد، (دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الإستثمار) ، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وأفاق، أم البواقي، الجزائر، بدون سنة، ص06.

الخاتمة

تحكم جودة التدقيق الخارجي عدة مؤشرات منها ما هو متعلق بكفاءة المدقق وفريق العمل وكذا مدى تمتعه بالنزاهة والاستقلالية. ومنها ما يتعلق بمدى اتباع الإجراءات الفعالة في العمل الميداني و كتابة التقرير النهائي. كما أن المحيط الخارجي يؤدي دورا أساسية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال دور المنظمات المهنية الدولية والمحلية وكذا خصوصية المؤسسات محل التدقيق.

أما ما يميز السنوات الأخيرة فهو الدور الهام الذي تؤديه مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات في الرفع من مستوى جودة التدقيق الخارجي. الذي حاولنا ابراز جوانبه من خلال هذا الفصل لكي نتمكن من الإطلاع على مدى مواكبة البيئة الجزائرية لأهم هاته التطورات في الفصل الموالي.

الجزء الثاني

الواقع التطبيقي لجودة
التدقيق الخارجي و آليات
حوكمة المؤسسات

الفصل الرابع :
حوكمة المؤسسات و مهنة
التدقيق الخارجي في الجزائر

تمهيد

إن المتتبع لواقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يلحظ تطورها بشكل بطيء نوعا ما مقارنة بالباقي دول العالم ولا يختلف الأمر بخصوص واقع تطبيق حوكمة المؤسسات. حيث سنحاول من خلال هذا الفصل ابراز أهم التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي منذ الاستقلال الى غاية يومنا هذا . وكذا الهيئات المشرفة على المهنة وأهم الأحكام التي تخص المهنيين ،من خلال تلخيص وتحليل القوانين التي تنظم هاته المهنة وبشكل خاص القانون 08-91 وكذا القانون 01-10 المعدل والمتمم للقانون السابق.

كما سننظر من خلال هذا الفصل الى واقع تطبيق حوكمة المؤسسات خاصة بعد صدور ميثاق الحكم الراشد منذ 2009م ونشير الى أهم المبادرات التي قامت بها الجزائر في هذا الاتجاه للتمكن من إجراء الدراسة الميدانية كخطوة لاحقة. وذلك من خلال النقاط الأساسية التالية:

(I) ظهور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

(II) الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

(III) الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات حسب القوانين و التشريعات في الجزائر؛

(IV) بعض مؤهلات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

(V) واقع حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

I ظهور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حديثة النشأة في الجزائر مقارنة بباقي دول العالم ويرجع سبب ذلك لتاريخ استقلالها وانتهاجها النظام الاشتراكي أين تقل الحاجة للتدقيق القانوني الخارجي، نظرا للملكية العامة للمؤسسات الاقتصادية وخضوعها لرقابة الدولة ولكن سرعان ما تلاشى هذا النظام لتنتقل الجزائر الى تبني اقتصاد السوق مما أدى بدوره الى عدة إصلاحات كخصخصة المؤسسات واعادة هيكلتها و اصدار القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية و قانون النقد والقرض كل ذلك ساهم في زيادة الحاجة الى مهنة التدقيق الخارجي، مما انعكس بشكل ايجابي على تطورها من مرحلة لأخرى لمواكبة هاته المستجدات. من هنا سنحاول عرض التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال أهم المراحل .

I. I المرحلة الأولى: منذ الإستقلال إلى غاية سنة 1988م

تطرق المشرع الجزائري إلى مهنة التدقيق بداية من خلال إصدار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م¹. حيث يشير في المادة رقم 39 إلى مايلي: " يكلف وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيآت العمومية ذات طابع تجاري أو صناعي من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل خصومها وأصولها"

وتم تحديد واجبات ومهام محافظ الحسابات من خلال المرسوم² رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16م مهامه الأساسية تتمثل في المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة حيث عرفت هذه الفترة نقص في عدد محافظي الحسابات المؤهلين بحث كان يتم اختيارهم وتعيينهم من بين :

¹ الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 1969/12/31م يتضمن قانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969م.

² المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات بالمؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 97، المادة 01، 1970م

- المراقبون العامون للمالية ؛

- المراقبون الماليون ؛

- المفتشون الماليون ؛

الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية يتعن علي هم مراقبة المؤسسات العمومية بالتركيز على نقاط التالية:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس إقتصادي ومالي على التسيير؛

- متابعة مدى تطبيق الإجراءات والقواعد المسطرة في السجلات المحاسبية وكدى تغير و قيمة احتياطات المؤسسة؛

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة وكدى المحاسبة التحليلية بالمؤسسة ؛

- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة ؛

- تحديد الأخطاء التي تم ارتكابها بخصوص التسيير وتقديمها اما للوزارة الوصية او وزارة المالية.

كما صدر في هذه المرحلة القانون رقم 1 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الذي يلغي ما سبق. ثم صدر القانون² 80-05 المؤرخ في 1980/03/01م والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة حيث يلغي مضمونه ما سبق ذكره في المادة رقم "39" وكذلك المرسوم رقم 70-173 فتم منح من خلال هذا القانون كل الصلاحية بخصوص رقابة المرافق والمؤسسات والهيئات العمومية والجماعات المحلية لهذا المجلس . بالرغم مما سبق فشهدت هذا القانون فراغ فيما يخص تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فلم يحدد كيفية تعيين محافظ الحسابات وكذا حقوقه وواجباته ولا حتى مهامه

1 القانون رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29م المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 47، رقم المادة 47، سنة 1971م

2 القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والمتضمن انشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 10 لسنة 1980م

الأساسية الى غاية صدور المادة رقم " 196 " من قانون المالية الصادر سنة 1985م حيث نص المادة يشير الى أنه يتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة حصصا في رأسمالها الإجتماعي ،ولكن لم تصدر أحكام توضح كيفية تطبيق هذه المادة مما لم يحرز تقدما كبيرا في هذه المرحلة .

من خلال ما سبق ذكره يمكن تقييم هذه المرحلة بأنها تميزت بعدم وجود منهج واضح لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر سواء من حيث مدى مسايرة معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا . أو حتى احتياجات الواقع الإقتصادي في هذه الفترة إضافة الى ثقل الأعباء المسندة لمحافظي الحسابات مما يعيق تحقيق الأهداف المرجوة.

2.1 المرحلة الثانية: مند 1988م إلى غاية 2010م

بعد أزمة انخفاض أسعار البترول سنة 1986م تغيرت عدة مفاهيم و تغيرت معها التوجهات الإقتصادية في الجزائر ،مما انعكس على نمط تسيير المؤسسات ومهنة التدقيق الخارجي، بما أنها خدمة مقدمة من مهني مستقل فلا بد أن تتكيف مع رغبات الطلب عليها . (من يطلب ويحتاج هذه الخدمة). فتميزت هذه المرحلة بظهور القانون¹ رقم 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية . بموجب هذا القانون تم تحرير تسيير المؤسسات العمومية و تم تعزيز آليات الرقابة كما أشار إلى امكانية اعتماد خلية تدقيق داخلي كما صدر القانون رقم 32-90 فأصبح مهام المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب هذا القانون خاص بالرقابة اللاحقة للأموال العامة في المرافق العمومية والجماعات المحلية .وأصبحت الرقابة على المؤسسات العمومية الإقتصادية أكثر استقلالية وخاضعة للرقابة المستقلة من خلال اصدار القانون رقم 08-91 الذي ينظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. حيث يعتبر القانون 08-91 بمثابة قفزة نوعية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

1 القانون رقم 01-88 المؤرخ في 01/12/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 02 لسنة 1988م .

فمنحها الإستقلالية و وضع إطار متكامل و منهج واضح للممارسة العملية كما نص على

انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المعتمدين¹.

و بعد ذلك صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 الذي يوضح كيفية تعيين محافضي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات طابع تجاري وصناعي وغيرها من المؤسسات والهيآت . كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 69-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بصفته دستور يحكم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر ثم القرارات الصادرة على التوالي سنة 1998م و 1999م التي تخص كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات و كذلك شروط الخبرة المهنية التي تمنح حق ممارسة المهنة . تم اجراء بعد التعديلات عليها في فترات لاحقة.

كتقييم لهذه المرحلة فيمكن اعتبارها من اهم مراحل تطور مهنة التدقيق الخارجي التي منحت المهنة صبغة قانونية و منهجية تسمح بالممارسة و التطوير وفقا لاحتياجات تلك الفترة .

3.1 المرحلة ما بعد إصلاحات 2010م

من ابرز الإصلاحات في هذه المرحلة والتي كان لها الأثر المباشر على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر هي الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي والمالي الصادر بموجب القانون² رقم 11-07 والذي أصبح ساري المفعول منذ سنة 2010م. فكان من الضروري أن يتبعه صدور قانون الذي يخص اصلاحات شاملة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر فصدر القانون³ رقم 10-01 حيث يلغي صدور هذا القانون كل ما يخالفه في ماسبق. حيث أنه يهدف إلى تحديد شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و تبعته عدة مراسيم تنفيذية الى غاية يومنا هذا .سنعتمد عليها عند التطرق لشروط ممارسة المهنة .

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، سنة 1991م .

2 القانون رقم 11-07 المؤرخ في 26/07/2007، المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي الجديد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74 لسنة 2007م.

3 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، لسنة 2010م.

هذه المرحلة تميزت بتغيرات جذرية في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر خاصة تحويل صلاحية تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجان مختصة. وكذلك امكانية ممارسة المهنة من خلال شركات التدقيق التي سيتم التفصيل فيها في العنصر الموالي.

(II) الهيآت المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

كباقي دول العالم تخصص الجزائر جهات وهيآت رسمية وظيفتها الأساسية السهر على تطوير وتنظيم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر . منذ استقلال الجزائر الى غاية يومنا هذا تشهد هاته الهيآت تعديلات مستمرة للتكيف مع الرهانات التي يفرضها الواقع الإقتصادي و القانوني بشكل خاص. سنحاول من خلال مايلي التطرق الى هذه الهيئات كالتالي:

(1.II) المجلس الأعلى للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر رقم 1 رقم 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 تتمثل مهامه في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر نذكر من بين ذلك ما يلي:

- اصدار المعايير المحاسبية؛
- منح الإعتماد لمحافظي الحسابات ؛
- السهر على تطوير مهنة المحاسبة ؛
- تقييم مشاريع النصوص القانونية المنظمة للمحاسبة.

ومن أهم انجازات هذه الهيئة الانتقال من المخطط المحاسبي العام إلى المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

¹ الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، سنة 1971.

2.II المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

استجابة للمتطلبات الجديدة للواقع الإقتصادي في تلك الفترة و السعي نحو تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق ، تم انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم " 05 " من القانون ¹ 91-08 الصادر بتاريخ 1991/04/27 التي تنص على "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية ، مقرها الجزائر العاصمة تضم المؤهلين لممارسة المهن الحرة التالية :خبير محاسب ومحافظ حسابات و محاسب معتمد سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين " .

تتمثل مهامها الأساسية في إعداد النظام الداخلي لتسيير المنظمة من اجل تنظيم المهنة وضمان حسن سيرها والدفاع عن أعضاء المهنة و متابعة الإجازات المهنية والشهادات الممنوحة للمسجلين في المنظمة. كما يتم التأكد من الأشغال التي يتم انجازها من طرف أعضاء المهنة ومدى احترام سلوك وأخلاقيات المهنة وكذلك تحديد شروط ومقاييس ممارستها وذلك حسب ما نص عليه في القانون رقم 91-08 في المادة رقم "09" .

لنتمكن هذه الهيئة من ممارسة مهامها بشكل متناسق ومنظم تم تقسيمها إلى هياكل فرعية كالتالي :

- مجلس المنظمة الوطنية ؛
- لجنة جدول المنظمة الوطنية؛
- غرفة المصالحة و الإنضباط والتحكيم؛
- المجالس الجهوية .(اربعة مجالس تخص الغرب و الشرق و الوسط و الجنوب)

¹ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، لسنة 1991.

نظرا لكبر حجم الجزائر كان من الصعب ان يتم تسييرها وفقا لأربعة مجالس فقط فتم توسيعها لتشمل احدى عشر مجلس جهوي من هنا عرفت المنظمة تراجع وصعوبة في أدائها مما أدى إلى ضرورة إعادة النظر في نمط تسييرها.

3.II مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تعتبر مهنة التدقيق كباقي المهن الحرة بحاجة الى تكوين نقابة تدافع على حقوق أعضائها من هذا المنطلق تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997 والذي يحدد تشكيلة المجلس واختصاصه .

4.II المجلس الوطني للمحاسبة

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات عدة بموجب صدور القانون 10-01 سواء من حيث الشروط المتعلقة بممارسة الممتهنيين أو بالهيآت المنظمة للمهنة للتوافق مع الإصلاحات الوطنية . خاصة الإنتقال الى النظام المحاسبي والمالي الجديد. فبموجب المرسوم التنفيذي¹ رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي اختص باعادة تنظيم قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني يهتم بالتنسيق و ضبط المقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها. وينص المرسوم رقم 11-24 على أن المجلس الوطني للمحاسبة في ظل التنظيم الجديد ، يعد تابعا لسلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة ذات العلاقة بمهنة المحاسبة. وتخول له المهام التالية التي يتم تقسيمها على عدة لجان :

➤ تقييم صلاحيات إجازات المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

➤ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها ؛

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07، المادة رقم 02، لسنة 2011.

- تحقيق الدراسات والتحليل في المجالات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وتقديم التوصيات اللازمة؛
- تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- تنظيم التظاهرات و الملتقيات العلمية ؛
- تطوير وتنظيم البرامج الخاصة بتكوين المهنيين ؛
- تحسين مستوى المهنيين من خلال تطوير الأنظمة المحاسبية؛
- متابعة تطورات مهنة المحاسبة على المستوى الدولي؛
- تطوير معارف المهنيين بخصوص إصدارات المحاسبية الجديدة؛
- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين
والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل
فيها؛
- اعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين
وعرضها للموافقة .

ولتسهيل ممارسة المهام المذكورة أعلاه يستند المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سنعرض بإيجاز اختصاص كل هيئة كالتالي :

5.II المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة رقم " 14 " من القانون رقم 10-01 على أنه " يتم انشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب "تتمثل مهامه الأساسية في السهر على تنظيم وتطوير مهنة الخبراء المحاسبين و السهر على احترام قواعد واخلاق المهنة واستقلالية أعضائها وتبادل الآراء التي تضمن حسن سير المهنة يدار المصنف الوطني من طرف مجلسه الذي تحدد تشكيلته وقواعد سيره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11- 25.

6.II) الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

كما تنص المادة رقم " 15 " من القانون 01-10 على أنه "يتم انشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات." تتمثل مهامها الأساسية في السهر على احترام قواعد وأخلاقيات المهنة وتنظيم المهنة وحسن سيرها وتنظيم عمل الغرفة بما يضمن موافقة وزير المالية و الدفاع عن استقلالية اعضائها وايجاد حلول للمشاكل التي تعترض الممارسين للمهنة. تدار الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف مجلس الوطني للغرفة الذي تحدد تشكيلته وقواعد سيره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 .

III) الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري

سنتطرق فيما يلي إلى مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات -بصفتها مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر- . وشروط ممارسة المهنة وحقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق حسب ما نص عليه المشرع الجزائري في ¹ القانون رقم 10 - 01 وما تبعها من أحكام تطبيقية وذلك سواء في إطار ممارسة التدقيق الخارجي القانوني أو التعاقدية .

حيث يعرف القانون 01-10 في المادة رقم 18 الخبير المحاسب على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات" كما يؤهل الخبير المحاسب مع مراعاة الأحكام الواردة أعلاه في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات كما يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وظيف ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

¹ القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

وحسب المادة 22 من القانون 01-10 تعرف محافظ الحسابات على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيآت و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "

1.III) الشروط العامة لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر

بموجب صدور القانون 01-10 فتم الغاء ما سبق أي القانون 08-91 والأمر رقم 71-82 وتحدد شروط ممارسة المهنة حسب هذا القانون في نص المادة رقم 08 كمايلي:

- الجنسية الجزائرية ؛
 - أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لمزاولة المهنة ؛
 - أن لا يكون المترشح قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
 - أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية ، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط القانونية؛
 - تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل إقامته؛
 - أن يتمتع المترشح بكامل الحقوق المدنية والسياسية .
- إذا توفرت الشروط أعلاه يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بالنصوص القانونية التنظيمية الصادرة عن المشرع الجزائري لمزاولة المهنة بحث حددت مهامه فيمايلي :

2.III) مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر

يعد الخبير المحاسب مؤهل للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيآت . ومؤهلا لتقديم استشارات للشركات والهيآت في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي.

الفصل الرابع: حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

فتنص المادة 20 من القانون 01-101 الى أن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية او مؤقتة .ويتعين على الخبير المحاسب ان يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته .

أما بالنسبة لمهام محافظ الحسابات فمنها ما هو دائم وما هو خاص .حيث يقوم محافظ الحسابات حسب المادة رقم 23 من القانون 01-10 بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير ؛
- يقدر شروط ابرام الإتفاقية بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ،بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ،ومن طبيعته أن يعرف استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

أما المادة رقم " 24 " من نفس القانون فتنص على أن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة و المدمجة وصورتها الصحيحة المعدة من طرف الشركة او الهيئات ،وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .

¹ القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،مرجع سابق.

كما تلخص المادة رقم "25" من نفس القانون مهام محافظ الحسابات على النحو التالي:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها

الصحيحة أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء؛

-تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

-تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب

الحصة الإجتماعية؛

-تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ملاحظة هامة: تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال ارسال التقارير الى الجمعية العامة

والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم. أما بخصوص المهام الخاصة فتم تحديدها في

القانون التجاري الجزائري¹ يلزم محافظ الحسابات بتأديتها اذا اقتضى الأمر ذلك نذكرها من

خلال مايلي :

- تقديم تقرير خاص حول طرق الإندماج أو الانفصال وخاصة عن الحصص المقدمة

للشركة المدمجة في حال عرض مشروع الإندماج مع شركة أخرى على المساهمين أو

الشركاء. اضافة الى التحقق من رأسمال الصافي الذي قدمته الشركة في حال الإندماج أو

الإنفصال؛

- تقديم تقارير خاصة في حال رفع أو خفض رأسمال الشركة؛

- انشاء شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت و اصدار القيم المنقولة؛

- تعديل حساب الاستغلال وجدول حسابات النتائج والميزانية؛

- انعقاد اجتماع الجمعية العامة الإستثنائية؛

¹ القانون التجاري الجزائري

- اللجوء العلني للإدخار وتحديد أسعار إصدار الأسهم .

3.III تعيين محافظ الحسابات وأتاعبه في الجزائر

تحدد المادة رقم "26" من القانون¹ 10-01 طريقة تعيين محافظ الحسابات بحيث تنص على ما يلي "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

كما تشير المادة رقم "27" من نفس القانون الى عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات. كما تشير الى نقطة مهمة أنه في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

وتوضح المادة رقم "28" من نفس القانون أن تعيين محافظ الحسابات يكون من بين الأعضاء المسجلين في جدول الغرفة الوطنية. ويمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات في نفس الشركة او الهيئة. وبعد تعيين محافظ الحسابات يجب ابلاغ لجنة مراقبة النوعية عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما هذا حسب ما نصت عليه المادة رقم "30" من نفس القانون.

أتعاب المدقق هي المقابل الذي يحصل عليه مقابل الخدمة التي يقدمها للزبون وقد حدد المشرع الجزائري سلم لتقدير أتعاب المدقق الخارجي الموضح في المادة رقم "03" في القرار² المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات إضافة الى هذه الأتعاب الرئيسية يتلقى محافظ الحسابات تعويض عن مصاريف الايواء والتنقل في ح ال بعد مؤسسة الزبون عن

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره.

² قرار مؤرخ في 07/11/1994م، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 03، العدد رقم 14 لسنة 1994م.

مقر المكتب. يوضح سلم الأتعاب تكلفة الساعة ضرب عدد ساعات العمل وطريقة تقاضي الأتعاب جزء يكون عند بداية المهمة والجزء الموالي بعد تقديم التقارير الضرفية والجزء الثالث عند تقديم التقرير النهائي والجزء الرابع والأخير يكون عند حضور الجمعية العامة. وتم تعديل الحد الأدنى في سلم الأتعاب سنة 2006م ليتلائم مع كل المؤسسات الملزمة بالتدقيق الخارجي خاصة المؤسسات الصغيرة وذلك بموجب قرار وزاري الصادر عن وزارة المالية.

كما تنص المادة رقم "37" من 1 القانون 10-01 أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن حساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة أو الهيئة المعنية.

4.III حقوق وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته

ليتمكن محافظ الحسابات من ممارسة عمله بصفته المدقق الخارجي في الجزائر فميزه القانون بمجموعة من الحقوق، كما يجب عليه ممارسة بعض الواجبات. فحسب نصوص المواد التالية رقم "31" و "32" و "33" و "38" من القانون 10-01 يتمكن لمحافظ الحسابات مما يلي:

- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكنه طلب الاستفسارات والتوضيحات من الموظفين و القائمين بالإدارة؛
- يمكنه إجراء تفتيشات التي يراها مناسبة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المتعلقة بعمل المؤسسة أو المؤسسات التي تملك جزء من رأسمالها؛

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره.

- يمكن لمحافظ الحسابات الحصول على الكشوف المحاسبية الفصلية (كل ستة أشهر) والتي يتم اعدادها من طرف المؤسسة وفقا لما ينص عليه القانون ؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ولكن يقدم اشعار مسبق للمؤسسة مدته ثلاثة أشهر مع تقديم تقرير حول المراقبات والإنتباثات الحاصلة.
- ومن أهم واجباته الواردة في المواد رقم " 34 " و " 35 " و " 36 " و " 40 " من القانون 10-1-01 نذكر ما يلي:

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا هيئات التسيير في حال عرقلة ممارسة مهمته لتطبيق أحكام القانون التجاري ؛
- يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف وزير المالية . كما يحدد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ؛
- يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد .

يتضح مما سبق أهمية دور محافظ الحسابات في إضفاء الثقة على القوائم المالية من خلال مهامه المذكورة أعلاه وماله من حقوق و واجبات التي حددها المشرع الجزائري مما يجعله يتحمل عدة مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية .

III-5) مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

III-5-1) المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

- نص القانون 10-01 في المادة رقم "59" و "61" على أن محافظ الحسابات يتحمل كامل المسؤولية بخصوص العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج و " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه . ويعد

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

متزامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ،وان لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها .وفي حالة معارضة مخالفة يتبث أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة "

وبين القانون الجاري في نص المادة 14 المكرر 715 على أنه "مندوبو الحسابات مسؤولون ،سواء ازاء الشركة أو ازاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم ولا يكونوا مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبوها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة الا ان لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها "

يتضح مما سبق أن المسؤولية المدنية تركز على مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه الزبون (المؤسسة موضوع التدقيق) وكل مستخدمي تقرير المدقق. فيجب ان يبذل العناية المهنية اللازمة لكشف الأخطاء أو المخالفات كما يجب ان يبلغ عنها الأطراف المعنية داخل وخارج المؤسسة.

III-5-2) المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

يشير نص القانون التجاري : في المواد رقم "62" و "73" من القانون رقم 10-01 أنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني " أي أن محافظ الحسابات يتعرض للمسؤولية الجزائية المتمثلة في السجن أو دفع الغرامة المالية التي تتراوح من 500.000 دج الى 2.000.000 دج في الممارسة الغير قانونية للمهنة . وكذلك تشير المواد رقم " 825 " و "829" و "830" من نص القانون التجاري إلى عقوبات السجن والغرامة المالية في حال ارتكاب الأخطاء التالية:

- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات التي لا تعكس واقع المؤسسة و وردت في تقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في الغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين ؛
- الممارسة العمدية وقبول الإحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية (عدم الحفاظ على عنصر الاستقلالية) ؛
- عدم اعلام وكيل الجمهورية بممارسة اعمال غير مشروعة او وقائع اجرامية او الإدلاء بوقائع كاذبة؛
- إفشاء السر المهني

III-5-3) المسؤولية التأديبية

بما أن التدقيق الخارجي هو مهنة مستقلة يسعى أصحابها الى الحفاظ على السمعة الجيدة للممارسين من خلال فرض العقوبات الإنضباطية على كل من يخالف آداب والسلوك العام للمهنة. وتشير المادة رقم " 63" من القانون 10-01 أن المدقق يتحمل المسؤولية التأديبية أمام المجلس الوطني للمحاسبة ويتعرض لعقوبة الإنذار أو التوبيخ أو التوقيف المؤقت او النهائي عن مزاولة المهنة .وذلك في حال عدم التقيد بشروط ممارسة المهنة أو التصرف بشكل غير أخلاقي واغير مسؤول أو عدم بدل العناية المهنية اللازمة .

IV) بعض مؤهلات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

تعتمد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر على توفر مجموعة من المؤهلات في شخصية المدقق سنتطرق لها من خلال ما ورد في النصوص القانونية التي تنظم المهنة كالتالي:

1.IV) التأهيل العلمي والعملية

إن توفر التأهيل العلمي المناسب يعتبر ركيزة أساسية لممارسة مهنة التدقيق من خلال الالمام بالمعارف العلمية المختلفة للتمكن من ابداء رأي فني محايد.فبدأ الاهتمام بذلك منذ ظهور مهنة التدقيق في الجزائر بداية من خلال القانون رقم 72-84 المتعلق بالتكوين

الفصل الرابع: حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المهني للخبراء المحاسبين .حيث تنص المادة رقم 14 على انه يشترط الحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو جزئين الأول والثاني من امتحان الخبرة المحاسبية .

وبصدور القانون رقم 08-91 اشترط التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ،بالنسبة للخبراء المحاسبين وبموجب القرار رقم 01 الصادر بتاريخ 2002/07/02 فيجب على كل مترشح أن يكون حاصلًا على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس في العلوم الإقتصادية تخصص مالية ؛

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية او محاسبة ؛

- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة ؛

- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة او اي شهادة معادلة بموجب القانون.

أما فيما يخص محافظي الحسابات كما نص المقرر الصادر سنة 1999م الصادر عن لجنة الخاصة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات المعدل وفقا للمقرر الجديد الصادر في 2006م ،فيجب على كل مترشح أن يكون حاصلًا على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية؛

- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية ؛

- ليسانس في علوم التسيير والعلوم الإقتصادية؛

- شهادة المدرسة العليا للتجارة ؛

- شهادة المدرسة العليا للإدارة؛

- شهادة المعهد الوطني للمالية ومعهد الإقتصاد الجمركي والمالي ؛

- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.

كما يجب أن يكونوا حائزين على احدى الشهادات التالية:

- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛

- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛

- بكالوريا تقني في المحاسبة؛

- شهادة التحكم في المحاسبة؛

- شهادة تقني سام في المحاسبة.

لممارسة اي مهنة التأهيل العلمي وحده غير كافي لابد من الممارسة العملية لكسب

التأهيل العملي والخبرة اللازمة لهذا أوجب القانون الجزائري بالنسبة للخبير المحاسب

ومحافظ الحسابات ضرورة كسب الخبرة تصل حتى إلى 10 سنوات والى التربص لدى احد

المكتب يكون من 6 أشهر إلى سنتين وهذا بموجب المقرر الصادر بتاريخ 2006/05/13م

المعدل والمتمم للمقرر المؤرخ في 1999/03/24م. أما التعديلات الحاصلة بعد صدور

القانون رقم 10-01 فيما يخص التأهيل العملي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-394

بخصوص الخبير المحاسب فلا بد من الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة

المعمقة والمالية وتربص مدته سنتان لدى خبير محاسب او شركة تدقيق مسجلين بجدول

المصف الوطني للخبراء المحاسبين لمدة سنتين على الأقل.

وفيما يخص محافظ الحسابات فلا بد من الحصول على شهادة الدراسات العليا في

المحاسبة والتدقيق وتربص لمدة سنتان لدى محافظ حسابات مسجل بالغرفة الوطنية

لمحافظي الحسابات لمدة سنتان على الأقل.ويمكن تمديد المدة لسنة أخرى.

يتعين على كل متربص اعداد تقرير سداسي يتضمن جزءا من موضوع بحثه كما يخضع

المتربص للرقابة المستقلة من طرف مراقب يعينه المجلس الوطني للمحاسبة.

يتبين مما سبق أن التعديل الجديد يشمل كلا من الجانب النظري والعملي يدوم لأربع سنوات.

2.IV) استقلالية المدقق حسب التشريع الجزائري

تعتبر استقلالية المدقق ركيزة أساسية لممارسة المهنة وهي ما يميزه عن باقي آليات الرقابة في المؤسسات الإقتصادية. أشار الباحث TIPHAINE Compernelle في دراسته حول استقلالية محافظ الحسابات إلى أنها تتأثر بممارسة السلطة وبشكل خاص من طرف أعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية و محافظ الحسابات و أن لجنة التدقيق لها دور فعال في تعزيز استقلالية المدقق.¹

حيث تعتبر استقلالية المدقق السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدماته كما يشير بعض الباحثين إلا أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاليته.²

فقد أشار المشرع الجزائري في القانون التجاري نص المادة 96-136 بعدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في المؤسسة اين يكون له أقارب الى الدرجة الرابعة .

كما تنص المادة 47 من القانون 91-08 يمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهامه حسب مايلي:

- مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة او غير مباشرة؛
- ممارسة وظيفة مستشار في الشؤون القانونية أو الجبائية لدى منظمة التي يتم مراجعة حساباتها ؛
- شغل منصب يتقاضى عنه أجره في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاثة سنوات .مع الإشارة إلى عدم التدخل في شؤون التسيير .والمادة 36 من قانون اخلاقيات المهنة توضح الأنشطة التي يجب على المدقق عدم ممارستها كما يلي:

¹ TIPHAINE Compernelle), *la construction collective de l'indépendance du commissaire aux compte : la place du comité d'audit*, revue de comptabilité, contrôle, audit, CAIRN INFO, tome 15, France, 2009, p91-92.

² مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، (حوكمة الشركات كآلية لتضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر)، ملتقى دولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة)، ورقة، 25-26 نوفمبر، الجزائر 2013، ص 172.

- كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ما عدا التعليم والبحث العلمي بصفة تعاقدية؛

- كل وسيط مكلف باتمام المعاملات او اي نشاط تجاري ؛

- الجمع بين مهام تعاقدية والقانونية في نفس المؤسسة او الهيئة .

كما نص القانون 01-10 على ضرورة أن يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مهامهم بنزاهة و استقلالية. و أضاف بعض الحالات التي يمنع فيها المدقق من التعاقد مع مؤسسة ما وهي:

- تلقي اجور أو اتعاب من شركة او هيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة أو أي امتيازات

أخرى كالفروض أو التسبيقات أو ضمانات في المنظمة أو المؤسسة الذي يتم مراقبتها؛

- كل عهدة برلمانية او انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

- كل عهدة ادارية او عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في

القانون؛

- القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشراف؛

- قبول مهام الأعمال المحاسبية أو استشارية بالمؤسسة.

يتبين مما سبق موانع التحاق الخبير المحاسب و محافظ الحسابات لممارسة الرقابة اذا ما

تحقق احد الموانع السابقة الذكر، الا أنه تبقى هناك بعض الثغرات القانونية التي لا بد من

تداركها مستقبلا .

3.IV) السر المهني وبدل العناية المهنية اللازمة حسب التشريع الجزائري

بما أن القانون الجزائري يخول للمدقق حق الإطلاع والاستفسار على كل المعلومات

الخاصة بالمؤسسة والتي تمكنه من ابداء رأيه كما سبق التوضيح في عنصر حقوق المدقق

.فلا بد من حماية المؤسسة من جانب الحفاظ التام على سرية المعلومات خاصة من جانب

المنافسين. فنص المشرع الجزائري من خلال المادة رقم 71 من القانون 01-10 أن الخبير

الفصل الرابع: حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المحاسب و محافظ الحسابات والمستخدمين في مكاتب أو شركات التدقيق ملزمون بالحفاظ على السر المهني وإلا يتعرضون للعقوبات التي نص عليها القانون.

كما أن المشرع الجزائري أشار في نص المادة رقم 59 من القانون 01-101 على أن "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج" و يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤولاً عن توفير كل الوسائل وتقنيات عمله وليس مسؤولاً عن النتائج المتوصل إليها أثناء الفحص و تحليل ذلك يوضح أن محافظ الحسابات مسؤول على انتظام وصحة الحسابات وليس على دقتها.²

أشرنا الى طبيعة المسؤولية التي يتحملها المدقق في الجزائر كتأكيد على ضرورة بدل العناية المهنية اللازمة .

(V) واقع حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي في الجزائر

(1.V) جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

من الصعب أن نحدد مدى جودة الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي في الجزائر في ظل غياب سلم قياس محدد لذلك وكذلك عدم انضمام مكاتب وشركات التدقيق في الجزائر إلى أحد فروع شركات التدقيق العالمية كما هو الحال في الدول المجاورة . إلا أننا سنحاول أن نسلط الضوء على جهود المشرع الجزائري بخصوص جودة الخدمة المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات.

من أهم المستجدات التي عرفتها المهنة بموجب القانون 01-10 هو انقسام المجلس الوطني للمحاسبة الى عدة لجان لتمكن من تحقيق أهدافه بفعالية ومن بين هاته اللجان وبموجب نص المادة رقم 22 التي تبين مهام لجنة مراقبة الجودة كاتالي:

1 القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.
2 عبار محمد و خلاف قرماش ، (المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات) ، مجلة البشائر، العدد الثاني، بشار - الجزائر ، ديسمبر 2015 ، ص 171.
*اطلع على نصوص المواد في القانون رقم 01-10 المؤرخ في 11/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، لسنة 2010.

- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- اعداد الإجراءات التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن؛
- اعداد قائمة المراقبين الذين تم اختيارهم من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- اعداد واقتراح طرق العمل لتحسين نوعية الخدمات ؛
- ابداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.

ومن بين أهم ماورد في القانون 10-01 بخصوص جودة ممارسة المهنة هو تنظيم تكوين شركات التدقيق " شركات الخبرة المحاسبية" إما شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة وذلك حسب نص المادة رقم 46 التي تنص على "أنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنة كل على حدى شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية". كما نصت المواد من المادة رقم 47 حتى المادة رقم 52 * إلى تنظيم وتشكيلة شركات التدقيق في الجزائر.

2.V) واقع تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

عرفت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية اصلاحات شاملة منذ 1980م لدخول مرحلة جديدة تتميز بالتحول الى إقتصاد السوق . بداية من برنامج اعادة الهيكلة العضوية ويقصد بذلك تحويل مؤسسات القطاع العام الى مؤسسات صغيرة الحجم أو أكثر تخصصا وكفاءة .

الفصل الرابع: حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

واعادة الهيكلة المالية من خلال اعادة هيكلة ديون المؤسسات بفحص سجلات استحقاقات الفائدة ورأس المال واعادة تنظيمها وتصفية الدم بين المؤسسات.¹

لم تحقق اعادة الهيكلة العضوية والمالية النتائج المنتظرة هذا من جهة واستجابة للأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في تلك الفترة هذا من جهة أخرى، كان لابد من اعادة النظر في نمط تسيير المؤسسات العمومية الجزائرية ومنحها الاستقلالية فأصدر المشرع الجزائري القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية من خلال المرسوم رقم 01-88 الصادر بتاريخ 1988/01/12م المتعلق باستقلالية المؤسسات. الذي يخص حرية تسيير المؤسسات وأن تطبق عليها القوانين المعمول بها كالقانون التجاري. إضافة إلى اعتماد القانون التنظيمي الداخلي لكل مؤسسة وفقا لاحتياجاتها الخاصة.² عرفت بعد ذلك الجزائر أوضاع سياسية وإجتماعية جد صعبة مما أثر سلبا على الأوضاع الإقتصادية أين تم تخريب المصانع وغلق المؤسسات وتسريح العمال مما أدى الى زيادة معدلات البطالة وغيرها³ وللخروج من الأزمة بدأت جهود الدولة تتجه نحو تحسين أداء القطاع المالي والمصرفي من خلال طرح قانون 10-90 الخاص بالنقد والقرض كخطوة نحو تشجيع الاستثمار. ومع مطلع القرن الواحد والعشرين الذي عرف عدة فضائح مالية في كبرى المؤسسات العالمية فعلى مستوى الجزائر عرفت أزمة بنك الخليفة وبعض المؤسسات الاقتصادية فأدى ذلك الى ضعف ثقة المستثمرين والجمهور. فشهدت بذلك المؤسسة الجزائرية عهد جديد فرض عليها حدة المنافسة الخارجية وضرورة تحسين سبل التسيير لمواجهة التحديات الجديدة. فكحلول بديلة على المستوى العالمي والمحلي ظهر مفهوم الحكم الراشد.

مما أدى الى ضرورة تبني مبادئ حوكمة المؤسسات بطرح "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" في أفريل 2009م. اصدرت الجزائر هذا الميثاق بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية انطلقت فكرة اعداده في اول

¹ بن عنتر عبد الرحمن ،(مراحل تطور المؤسسة الإقتصادية الجزائرية) ، مجلة العلوم الإنسانية ،العدد الثاني، بسكرة- الجزائر ،2002ص07.

² الطيب داودي وماني عبد الحق ،(تقييم اعادة هيكلة المؤسسة الإقتصادية العمومية الجزائرية)، مجلة المفكر ،العدد الثالث، بسكرة- الجزائر، فيفري 2008 ص 141- 142.

*GOAL 08 :GOUVERNANCE ALGERIE 2008

³ تم الاطلاع عليه بتاريخ : 2017/07/25 <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=119751>

ملتقى دولي حول حوكمة المؤسسات سنة 2007م تحت عنوان "الحكم الراشد للمؤسسات" جاء هذا الانجاز بتكاتف جهود فريق عمل "GOAL 08" * شارك من خلاله عدة باحثين وخبراء.

عرف هذا الميثاق حوكمة المؤسسات او كما أطلق عليها الحكم الراشد كما يلي¹ " هي عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في أن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة ؛

- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

اذن الغاية من اصدار هذا الميثاق هو مساعدة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا ، على فهم مبادئ حوكمة المؤسسات وفتح المجال أمام تطبيقها. أما بالنسبة لمضمون الميثاق فينقسم إلى جزئين وملاحق:

الجزء الأول يبين ضرورة تبني الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية أما الجزء الثاني تطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، من خلال عرض العلاقات مع الأطراف الفاعلة داخل أو خارج المؤسسة، ويختتم بملاحق تحتوي على ارشادات عملية يمكن للمؤسسات اللجوء اليها عند الحاجة. كما تم تأسيس مركز حوكمة الجزائر الذي وفر مجال للتعاون بين المؤسسات الخاصة والدولة لتحسين المناخ الإقتصادي ودفع عجلة النمو.² بالرغم من ذلك تبقى الجزائر مصنفة ضمن الدول المتواضعة في مجال الحكم الراشد وذلك حسب تصنيف مؤسسة الشفافية الدولية، وذلك راجع لارتفاع معدل الفساد الذي يعد بدوره مؤشر هام لمدى تطبيق الحكم الراشد في الدولة.³

1 عثمانى سليم، (دليل ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة) ، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009، ص13.

تم الإطلاع عليه بتاريخ: 2017/07/23 .YOLASITE.COM www.BENSAIDAMINE

3 بشير مصيطفى ، (الأداء المتميز للحكومات من خلال الحكم الصالح والإدارة الراشدة) ،المؤتمر الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة – الجزائر ،مارس 2005م، ص 21.

بالرغم من جهود الجزائر نحو تطبيق حوكمة المؤسسات إلا أنها تواجه عدة عراقيل منها ما هو داخل المؤسسات ومنها ما هو متعلق بالمحيط الخارجي للمؤسسات نذكر منها:¹

- تنتشر المؤسسات العائلية في القطاع الخاص بالجزائر وعادة ما تمنح الإدارة لمن يملك أكبر نسبة من الأسهم في المؤسسة دون الرجوع الكفاءة والمهارة في التسيير ؛
- عدم الفصل بين مهام رئاسة مجلس الإدارة و المدير العام للمؤسسة مما ينقص من فعالية هذا الأخير ؛

- لا يتم الإعتماد على العدد الكافي للأعضاء المستقلين في تشكيلة مجلس الإدارة الذين يشاركون بقراراتهم بكل حيادية مما يحسن من عملية اتخاذ القرار ؛
- نلاحظ غياب لجان مجلس الإدارة التي يتم من خلالها تخصيص المهام حسب كفاءة وخبرة كل عضو ومن بين أهم هذه اللجان لجنة التدقيق ولجنة المكافآت ولجنة الترشيحات .

وفيما يخص الصعوبات المتعلقة بالمحيط الخارجي فتخص كل من :

- الإنفراد بالسلطة وغياب الديمقراطية ؛

- انتشار الفساد الإداري والمالي ؛

- عدم وضوح النصوص القانونية وغياب آليات التطبيق والمتابعة.

كما يتم الإشارة إلى أسباب مختلفة أخرى منها:²

- عدم استفادة المساهمين من الإفصاح الكافي وفي التوقيت المناسب حول التغيرات الأساسية في المؤسسة؛

- غياب سوق مالي فعال في الجزائر واقتصار نشاطه على عدد قليل من المؤسسات؛

- عدم وجود رقابة فعالة من طرف المساهمين على الهيآت الرقابية المختلفة في المؤسسة وخاصة مجلس الإدارة؛

¹ صبايحي نوال، (واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على تجربة الجزائر)، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، 2015، ص7-11.

² هوام جمعة وآخرون، (مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية)، <http://rooad.net/print.php?id=597>، اطلع عليه : 2017/07/31.

- نقص فعالية التدقيق الداخلي خاصة من حيث دعم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقديم الاستشارة ودعم تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات؛
- صعوبة تحقيق جودة التدقيق الخارجي بما يحقق خدمة شاملة لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة بشكل متكافئ. كما سلط الباحثين الضوء على بعض المشاكل التي تعيق تطور المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بشكل عام و تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة بشكل خاص نذكر منها:¹
- تدهور العلاقة بين المؤسسات والبنوك ؛
- ضعف الاستثمار الخارجي في النواة الأولية للمؤسسة التي يعد غالبيتها عائلي؛
- عدم توضيح مسؤوليات وحقوق الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات؛
- ضعف المعاملة بين المؤسسات والإدارة الجبائية ؛
- ضعف آليات التسيير بالمؤسسات التي تعتبر حجر أساس لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

يتبين مما سبق أن الجزائر يبقى أمامها خطوات أخرى لا بد من اجتيازها لاحتراز التقدم في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات نظرا لوجود عدة عراقيل وصعوبات. فتحقيق ذلك يتطلب اتخاذ عدة تدابير وحلول نذكر منها ضرورة فرض المشرع الجزائري تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وخلق معاهد لتكوين جميع المعنيين كأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وكبار التنفيذيين. كما يجب تفعيل الإفصاح والشفافية من خلال تعزيز نظم المعلومات المحاسبية و الهيئات المشرفة عليها في الجزائر كما أن تفعيل الإطار المؤسسي والقانوني ضروري لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.²

كما يجب على المؤسسات المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات كتابة إجراءات واضحة يتم نشرها ليطلع عليها كل المعنيين ويتقيدوا بنصوصها، مع توضيح مسؤوليات وواجبات

¹ www.BENSAIDAMINE.YOLASITE.COM مرجع سابق، ص 2-3.

² علي عبد الصمد عمر، (إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر -)، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013، ص43.

الفصل الرابع: حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

كل طرف.¹ مع ضرورة توافق القوانين التنظيمية ذات العلاقة مع هاته اللوائح كالقانون التجاري .

زيادة وعي المسيرين بضرورة انضمام الأعضاء المستقلين لمجلس الإدارة وكذا الاعتماد على تقسيم مهام المجلس على لجان كلجنة التدقيق والمكافآت والترشيحات كما أشارت عدة بحوث على ضرورة الفصل بين مهام مدير العام للمؤسسة ورئاسة مجلس الإدارة .

¹ صبايحي نوال، (واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على تجربة الجزائر)، مرجع سابق، ص14.

الخاتمة

يخضع تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الى مجموعة من التنظيمات والتشريعات القانونية ومجموعة من المعايير الجزائرية التي تم اصدارها في السنوات القليلة الماضية كمبادرة لتطوير ممارسة المهنة. الا أن ما سبق توضيحه يبين أنه لازال يوجد عدة تحديات امام المدققين الخارجيين لابد من العمل على ايجاد أنجع الحلول للتمكن من بلوغ على الأقل ماتوصلت اليه الدول المجاورة، من جودة في ممارسة مهنة التدقيق. وباعتبار تبني حوكمة المؤسسات من أهم الوسائل التي تبنتها دول العالم لهذا الغرض ومن خلال ما تم عرضه في هذا الفصل يتضح أنها بدورها لاتزال مفهوما يحتكر عند بعض المؤسسات وبعض المسيرين مما يجعلها بحاجة أكثر الى الترسخ من خلال التشريعات القانونية والتوعية عن طريق كل الوسائل، وخاصة الملتقيات والندوات العلمية. ولتبيان أكثر واقع كلا من جودة التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات في الجزائر سيتم عرض الفصل الموالي.

الفصل الخامس:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب

المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

تمهيد:

تهتم هذه الدراسة بتحديد وقياس أثر تطبيق بعض آليات حوكمة المؤسسات على جودة مهنة التدقيق الخارجي حيث تبين من خلال الدراسة النظرية أن المدقق يتبع مجموعة من الإجراءات المنهجية لانجاز مهام التدقيق بداية من اجراءات قبول العميل ثم التخطيط للمهمة مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم أخيرا كتابة التقرير النهائي. فبالرغم من توحيد الإجراءات العامة التي يتبعها المدقق إلا أن جودة عمله تبقى مرهونة في الكثير من الأحيان بمدى فعالية أنظمة الرقابة داخل المؤسسة محل التدقيق، لأنها بمثابة المادة الأولية التي تشكل مصدر أساسي لجمع الأدلة والبراهين التي يستند إليها المدقق لإبداء رأيه إضافة الى أن استقلاليتها وحياده يمكن أن يتعرضا للضغوطات نظرا لضعف أجهزة الرقابة خاصة مجلس الإدارة وكذا التدقيق الداخلي. مما سبق يتبين أن تعزيز رقابة المؤسسات من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة سينعكس بشكل ايجابي على جودة التدقيق الخارجي.

لهذا نحاول من خلال هذا الفصل أن نتطرق إلى واقع تطبيق بعض آليات حوكمة المؤسسات في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمنطقة الغرب تحديدا ومدى انعكاس ذلك على تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال آراء عينة من المدققين الخارجيين في الغرب الجزائري. وسنتطرق في هذا الفصل إلى :

(I) تقديم عام للإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛

(II) تقديم مجتمع و أداة الدراسة ؛

(III) عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية .

I تقديم إجراءات الدراسة الميدانية

توصل العديد من الباحثين في دول العالم المختلفة متطورة كانت أم سائرة في طريق النمو من خلال البحوث والدراسات إلى مساهمة تطبيق مبادئ و آليات حوكمة المؤسسات في تحسين جودة التدقيق الخارجي. ومن منطلق هذه النتائج سنحاول تبيان مدى مساهمة تطبيق بعض الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال آراء عينة من المدققين الخارجيين بولايات الغرب الجزائري .

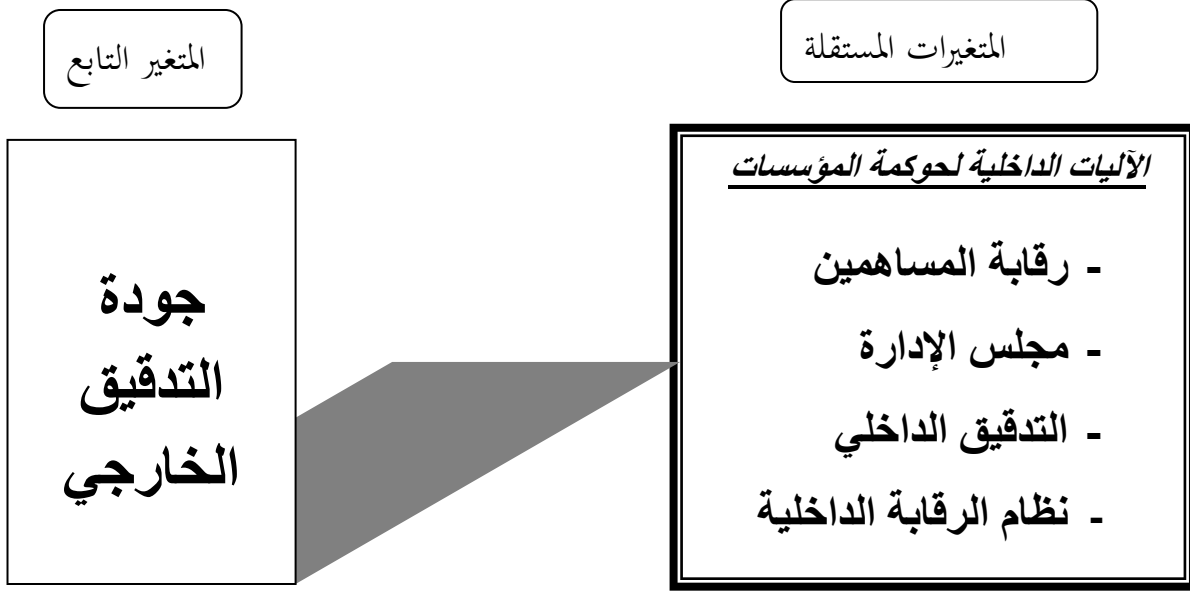
1.I المنهج المستخدم ونموذج الدراسة

للتمكن من معالجة موضوع الدراسة من الجانب الميداني لا بد من اختيار المنهج العلمي المناسب لطبيعة البحث ومتغيراته الأساسية. فاعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي - التحليلي لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بصفتهم الهيئة الممثلة للتدقيق الخارجي الإلزامي بالجزائر، من خلال التقصي عن أفراد العينة وتحليل الإجابات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical Package for Social Science (SPSS)** وبرنامج smart pls3 لتحديد الأثر بين متغيرات الدراسة .

لبلوغ الهدف الأساسي من الدراسة والمتمثل في قياس مدى جودة ممارسة مهنة التدقيق في ظل تبني الجزائر لميثاق الحكم الراشد منذ سنة 2009م مما يساهم في تفعيل أنظمة التحكم والرقابة داخل المؤسسات الاقتصادية. وبالتالي ينعكس ذلك بشكل ايجابي على جودة الخدمات المقدمة من طرف المدققين. تم اختيار منطقة الغرب الجزائري بالتحديد نظرا للمكاسب الاقتصادية الهامة والمعتبرة التي تسخر بها المنطقة والمتمثلة في عدد كبير من المؤسسات الاقتصادية خاصة في الولايات الكبرى. وما يقابلها من مكاتب التدقيق الخارجي كونهم من بين أهم الأعوان الإقتصاديين الخارجيين الذين يساهمون في ضمان الثقة والمصدقية في المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية. وكذلك تم اختيار منطقة الغرب الجزائري للقيام بالدراسة الميدانية نظرا لقلت البحوث المتخصصة بميدان التدقيق الخارجي وهذا ما سيجعل الاستفادة أكبر للباحثين مستقبلا.

وبغرض تحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على فرضياتها اعتمدت الباحثة على بناء النموذج التالي:

الشكل رقم (04): نموذج الدراسة



المصدر : من اعداد الباحثة

يتضح لنا من الشكل أعلاه النموذج النظري لبناء الدراسة والذي نحاول من خلاله توضيح المتغيرات المستقلة والمتمثلة في بعض الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات حيث يمكن عرض التعاريف التي ارتكزت عليه الدراسة الميدانية كالتالي:

رقابة المساهمين: يراقب المساهمين بصفتهم ملاك المؤسسة حسن تسيير أموالهم ومدى السهر على تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال مراقبة مجلس الإدارة و أداء المسيرين وكل ما يخص الشركة. إما بشكل مباشر من خلال الجمعية العامة أو غير مباشر من خلال تفعيل آليات الرقابة حيث تشكل الرقابة الصارمة والمستمرة للمساهمين عنصرا مهما يضمن فعالية باقي أجهزة الرقابة في المؤسسة .

مجلس الإدارة: يضمن مجلس الإدارة للمساهمين وباقي أصحاب المصالح بأن أداء المؤسسة يتم وفقا للأهداف المسطرة ،من خلال مسائلة المسيرين عن آدائهم من طرف أعضائه.

وخاصة المستقلين ويرتكز أداء مجلس الإدارة في إطار تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات على حجم المجلس ومدى استقلاليته وكفاءة أعضائه و كذلك الفصل بين مهام رئاسة المجلس والإدارة العليا في المؤسسة. وخدمة كل الأطراف المعنية بأداء المؤسسة بعدالة ومساواة .

التدقيق الداخلي: نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية ،يهدف الى تقديم قيمة مضافة للمنظمة ويعمل على تحسين أدائها ويساعد في تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي، لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة و عملية إدارة حوكمة الشركات .يرتكز أداء المدقق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات على الرهانات الجديدة للمهنة والمتمثلة بشكل خاص في إدارة المخاطر و تقديم الاستشارة ومتابعة عمليات حوكمة الشركات .

نظام الرقابة الداخلية: هو عبارة عن نظام متكامل يهدف لحماية ممتلكات المؤسسة و الاستخدام الأمثل لمواردها وتحديد السلطات والمسؤوليات وتحسين جودة أنظمة المعلومات الإدارية، لتحقيق أهداف المنظمة. يرتكز أداء نظام الرقابة الداخلية في إطار حوكمة المؤسسات على التحسين المستمر للنظام اي توفر خاصية المرونة والاعتماد على الأدوات الحديثة لتقييم الأداء المالي وغير المالي.

وفيما يخص المتغير التابع والمتمثل في **جودة التدقيق الخارجي** فلا يوجد مؤشرات أو أداة قياس واضحة لتحديده في الجزائر، خاصة في ظل غياب فروع لمكاتب التدقيق العالمية ،التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة لقياس جودة التدقيق. لهذا اقترحت الباحثة بعض العوامل المحددة لجودة التدقيق وارتكزت الدراسة على التعريف التالي :

جودة التدقيق الخارجي هي اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية و إمكانية الإدلاء عنها وإيصال النتائج المتوصل اليها إلى الأطراف المعنية واعتماد تطبيق معايير التدقيق. أي أن جودة التدقيق ترتكز على عنصر كفاءة المدقق من جهة ومدى استقلاليته من جهة أخرى ليخدم تقريره النهائي كل الأطراف ذوي العلاقة بنشاط المؤسسة وليس لطرف على حساب الآخر .

(II) تقديم مجتمع وأداة الدراسة

(1.II) مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب التدقيق الخارجي بالغرب الجزائري والمتمثلة بحوالي 260 مدقق خارجي قانوني¹ تم اختيار المدققين الخارجيين القانونيين كمجتمع لإجراء الدراسة الميدانية بصفتهم المعنيين بالدرجة الأولى بتحسين جودة التدقيق الخارجي وكذا احتكاكهم وإطلاعهم المباشر بواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال العمل الميداني الذي يمكنهم من ابداء الرأي حول المؤسسات محل التدقيق.

(2.II) أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان أنظر الملحق رقم (01) كأداة لجمع المعلومات من المستجوبين بحيث اعتمد الباحثة على المراحل النظامية لاعداد الاستبيان وذلك بعد الإطلاع على المراجع العلمية المعتمدة من كتب ومجلات ودراسات سابقة ثم تم الإعداد المبدئي للاستبيان وقمنا بعرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين . وكذلك بعض المدققين المهنيين وذلك بغرض التقييم الأولي من حيث صياغة الأسئلة وقابليتها للفهم ومدى ملائمتها للموضوع .

ثم انتقلنا الى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان وترجمته باللغة الأجنبية لتسهيل مهام الملأ من طرف المدققين. واستخدمنا عدة طرق لتوزيعه على عينة البحث المتمثلة في 70 مكتب تدقيق خارجي بمنطقة الغرب الجزائري وهي عينة قصدية من مجتمع الدراسة، حيث توجهنا إلى مكاتب التدقيق الكبيرة والأكثر شهرة في كل ولايات الغرب الجزائري وذلك لاحتمال أنها الأكثر تعاملًا مع المؤسسات في مجال التدقيق الإلزامي وخاصة شركات المساهمة التي تتجسد بها مبادئ وآليات الحوكمة إضافة إلى عنصر الخبرة و تراكم المعارف وسعة الإطلاع .

1 قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2017.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

وتمثلت طرق توزيع الاستبيان في التوجه الشخصي لمكاتب التدقيق والمقابلة الشخصية مع المبحوثين وكذلك تم الاستعانة بتطبيق **Google forme**. حيث قمنا من خلال هذا التطبيق بادخال معلومات الاستبيان وارساله عن طريق عنوان البريد الالكتروني لمكاتب التدقيق. ثم استقبلنا الردود النهائية حوالي 40 استبيان وبالنسبة للردود الصالحة للتحليل تمثلت في 27 استبيان .

الجدول رقم: (08) معدلات ردود عينة الدراسة

الرقم	البيان	الأستجابة
01	عدد الاستبيانات الموزعة على المبحوثين	70
02	عدد الاسبيانات التي تم استرجاعها	40
03	عدد الاستبيانات التي لم تسترد أو بها فراغات	30
04	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	27

المصدر : من اعداد الباحثة

وتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين أساسيين يخص الجزء الأول معلومات عامة حول المبحوثين من السؤال رقم (01 إلى غاية السؤال رقم 05).

والجزء الثاني يخص المحاور الأساسية للدراسة حيث يتعلق السؤال 01 في الجزء الثاني بمدى إطلاع المدققين على ميثاق الحوكمة في الجزائر الصادر سنة 2009م . أما الأسئلة الخاصة بالمتغيرات المستقلة للدراسة تبدأ بالمتغير الأول المتعلق برقابة المساهمين بداية من السؤال (رقم 01 الى غاية السؤال رقم : 13) أما المتغير المستقل الثاني المتعلق بمجلس الإدارة بداية من السؤال (رقم 14 الى غاية السؤال رقم:32) والمتغير الثالث المتعلق بالتدقيق الداخلي بداية من السؤال رقم 33 الى غاية السؤال رقم : 43) والمتغير المستقل الرابع المتعلق بنظام الرقابة الداخلية يبدأ بالسؤال رقم :44 الى غاية السؤال الرقم:52) .

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

و بالنسبة للمتغير التابع و المتعلق بجودة التدقيق الخارجي يبدأ بالسؤال (رقم 53 الى غاية السؤال رقم 64). وتم الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي في تحصيل إجابات المبحوثين حيث منحنا أعلى قيمة في هذا السلم إلى موافق بشدة و أقل قيمة إلى غير موافق بشدة .

1.2.II صدق وتبث الاستبيان

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين مهنيين و أكاديميين بغرض التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان ثم قمنا باجراء التعديلات اللازمة قبل توزيع الاستبيان على المبحوثين.

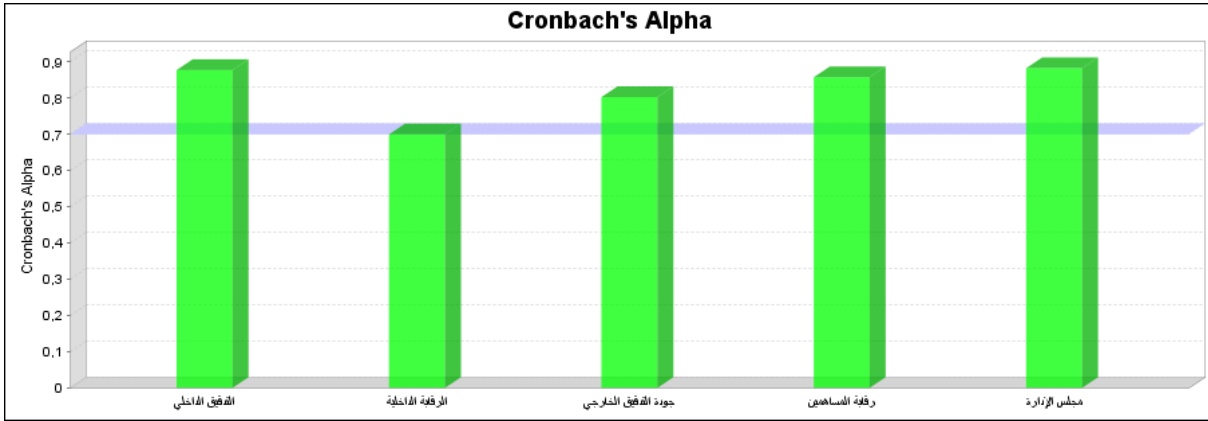
وفيما يخص اختبار التباث للتأكد من مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات قبل تحليلها تم استخدام معامل ألفا كرونباخ الموضح من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (05) كالتالي:

الجدول رقم (09): معاملات التباث لمحاور الاستبيان

المتغيرات	معاملات التباث ألفا كرونباخ
رقابة المساهمين	0,8577
مجلس الإدارة	0,8826
التدقيق الداخلي	0,8775
نظام الرقابة الداخلية	0,7001
جودة التدقيق الخارجي	0,8030
نسبة المعدل العام للتباث	% 93.4

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج smart pls3

الشكل رقم (05) المدرجات التكرارية لمعامل التبات ألفا كرونباخ



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج smart pls3

وقد بلغت درجة اعتمادية استبيان الدراسة حسب معيار ألفا كرونباخ (93.4%) وهي نسبة ممتازة لاعتماد نتائج هذه الدراسة حيث أنها تفوق 60% وهذا ما هو متفق عليه بخصوص الدراسات الإقتصادية.

(III) عرض وتحليل نتائج الدراسة

استخدمت الباحثة بغرض عرض وتحليل نتائج الدراسة برامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss20 لإجراء التحليل الوصفي لخصائص أفراد عينة الدراسة وكذا الإجابات حول عبارات الاستبيان من خلال استخراج (التكرارات والمتوسطات و الانحرافات والإتجاه العام). وللتأكد من صدق وتبات الاستبيان قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي سبق و أشرنا إليه. أما لاستخراج العلاقة والأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع استخدمنا النمذجة بالمعادلات الهيكلية عن طريق برنامج smart pls 3. و تم اختيار هذا الأسلوب لتحليل الظاهرة موضوع الدراسة لقدرته على تزويد الباحثة، بنتائج أكثر دقة لأن هذا الأسلوب يتناسب بشكل خاص مع المتغيرات الكامنة التي يصعب قياسها والعينات صغيرة الحجم. حيث يمكن تعريف النمذجة بالمعادلات الهيكلية "بأنها منهجية إحصائية تعتمد على مجموعة من الإجراءات مثل: تقنية الانحدار المتعدد والتحليل العاملي، تستخدم لإختبار نموذج نظري

بتطبيق سلسلة من معادلات الإنحدار¹ وبرنامج smart pls هو من أحد التقنيات المستعملة في النمذجة بالمعادلات الهيكلية حيث يتناسب هذا البرنامج بشكل كبير مع تخصصات إدارة الأعمال². إذا نظرا لجودة النموذج المقدم وتناسبه مع طبيعة البيانات التي تخص الدراسة كل ذلك أدى الى اختيار هذا الأسلوب لتحليل هذه الدراسة، باتباع المراحل التالية:

أولاً): بناء النموذج النظري للدراسة ؛

ثانياً): تحويل شكل العلاقات الخطية الظاهرة في النموذج النظري إلى نموذج هيكل قابل للقياس (التمثيل البياني للنموذج)؛

ثالثاً): تقييم النموذج ومدى قابليته للقياس عن طريق حساب بعض المؤشرات الإحصائية ؛

رابعاً): استخراج النتائج واختبار الفرضيات وتقديم التحليل والتفسير المناسب من خلال نتائج التحليل الإحصائي .

1.III التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة

سنتطرق في الجزء الأول إلى تحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة الخاصة بالمبحوثين من خلال تبيان التكرارات و المدرجات .

¹ محمد بدوي ،(النمذجة بالمعادلات البنائية وتطبيقاتها في بحوث التسويق)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،العدد 05،ديسمبر الجزائر2016ص 22

² فاطنة بن ساعد و آخرون ،(الإعلانات ودورها في تحسين مستويات الرضا والولاء لدى العملاء - دراسة حالة مؤسسات الإتصال الجزائرية - cybarian journal العدد 46 ، جوان ،2017، ص 11

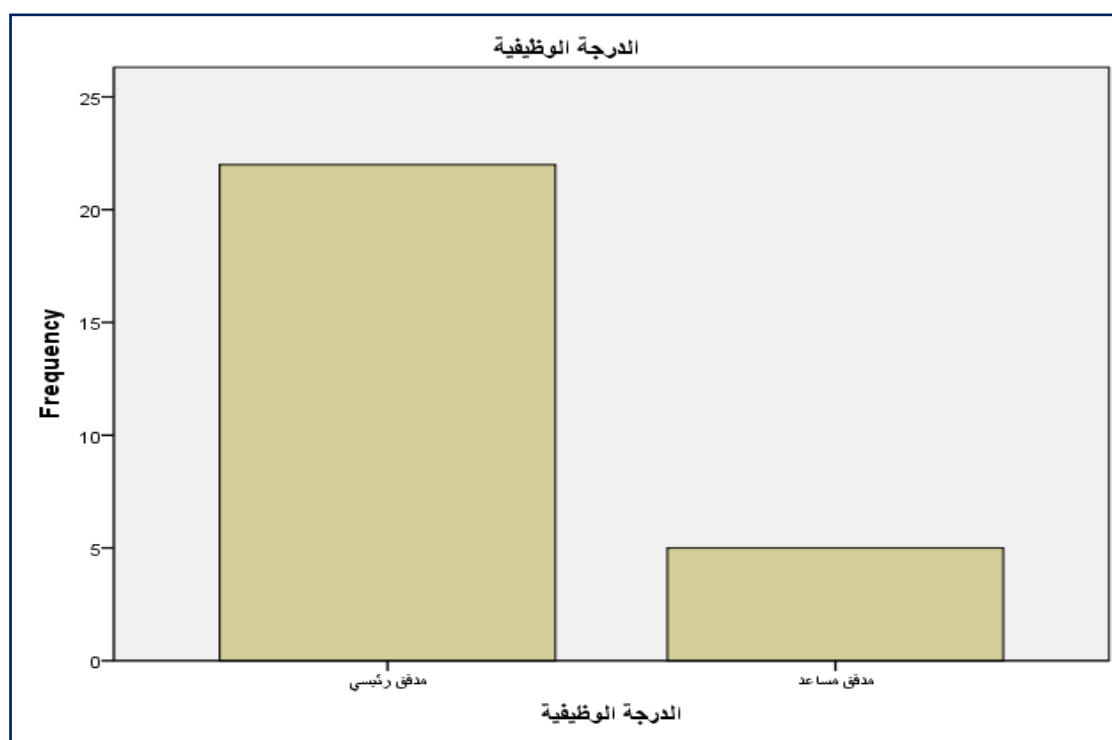
1.1.III) الدرجة الوظيفية

الجدول رقم (10): توزيع عينة البحث حسب الدرجة الوظيفية.

الدرجة الوظيفية	التكرار	النسبة المئوية
مدقق رئيسي	22	%81.5
مدقق مساعد	5	%18.5
المجموع	27	%100

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (06): المدرج التكراري للدرجة الوظيفية للمبحوثين



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج smart pls3

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص الدرجة الوظيفية لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم: (10) أن نسبة المدققين الرئيسيين بلغت

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

81.5% من مجموع العينة وبلغت نسبة المدققين المساعدين نسبة 18.5% من مجموع عينة البحث يتضح من خلال توزيع النسب حسب الدرجة الوظيفية أن أكبر نسبة تخص المدققين الرئيسيين مما يضيف مصداقية أكبر للإجابات .

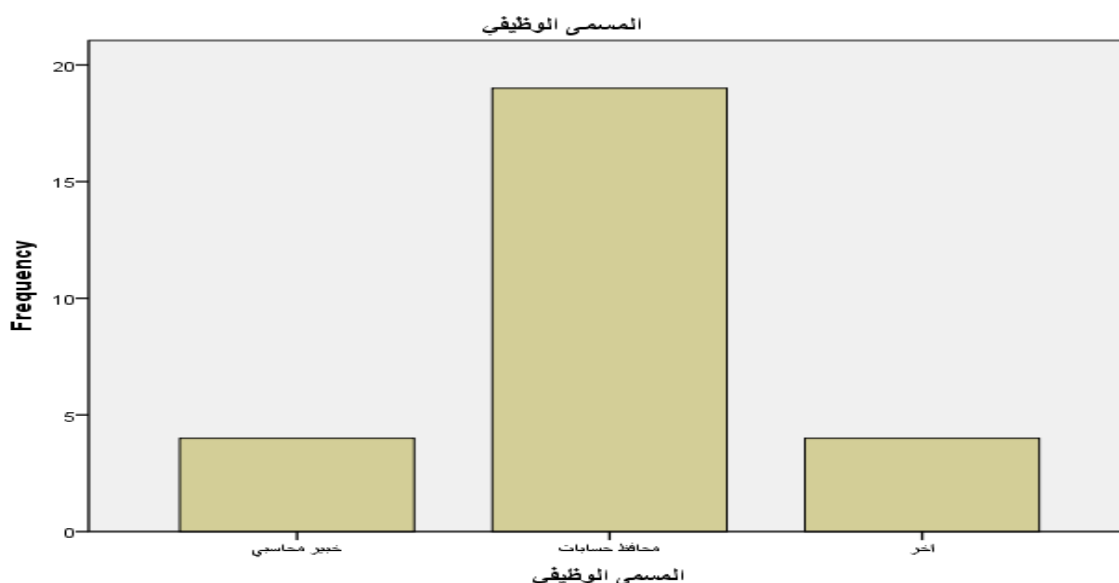
2.1.III المسمى الوظيفي

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
14.8%	04	خبير محاسبي
70.4%	19	محافظ حسابات
14.8%	04	إجابة أخرى
100%	27	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (07): المدرج التكراري للمسمى الوظيفي للمبحوثين



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص المسمى الوظيفي لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم (11) أن نسبة محافظي الحسابات بلغت 70.4% من مجموع العينة وبلغت نسبة الخبراء المحاسبين نسبة 18.5% من مجموع عينة البحث فيما حصلت إجابة أخرى على نسبة 14.8% يتضح من خلال توزيع النسب حسب المسمى الوظيفي أن أكبر نسبة تخص محافظي الحسابات وهذا نظرا لكون محافظ الحسابات هو المدقق القانوني في الجزائر ونسبة محافظي الحسابات هي الأكبر مقارنة بالخبراء المحاسبين.

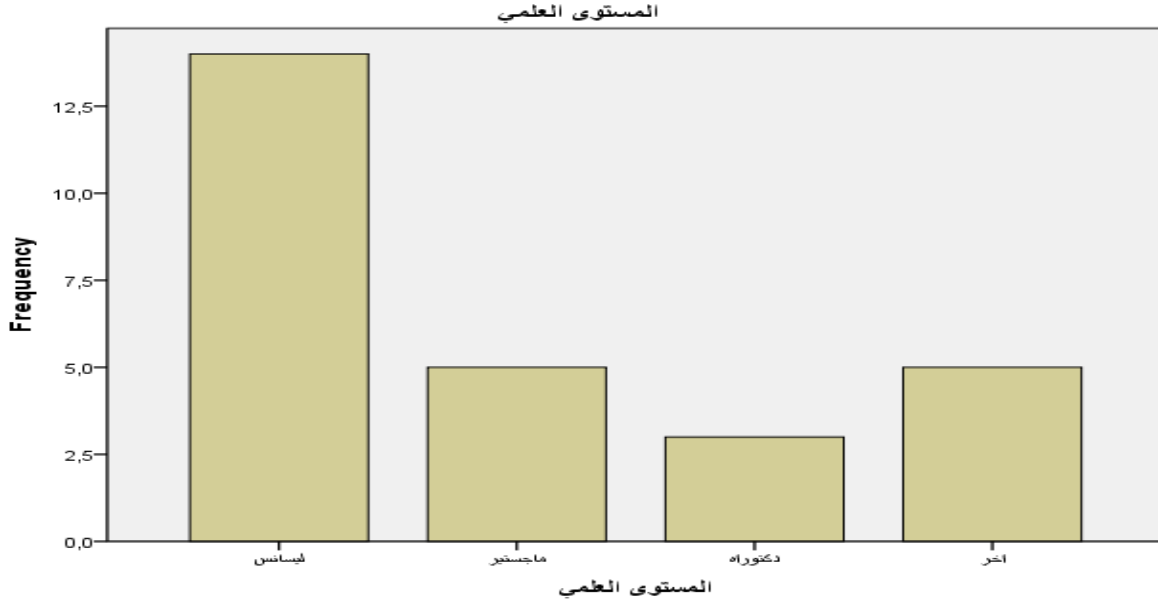
III-1-3) المستوى العلمي

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى العلمي
51.9%	14	شهادة الليسانس
18.5%	05	شهادة الماجستير
11.1%	03	شهادة الدكتوراه
18.5%	05	إجابة أخرى
100%	27	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (08): المدرج التكراري للمستوى العلمي للمبحوثين



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص المستوى العلمي لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم (12) أن نسبة شهادة الليسانس بلغت 51.9% من مجموع العينة وبلغت نسبة شهادة الماجستير نسبة 18.5% من مجموع عينة البحث وبلغت نسبة شهادة الدكتوراه 11.1% فيما حصلت إجابة أخرى على نسبة 18.5%. يتضح من خلال توزيع النسب حسب المستوى التعليمي أن أكبر نسبة تخص شهادة الليسانس وهذا يمثل نسبة معقولة للمستوى التعليمي لدى عينة البحث مما يزيد الثقة في الإجابات المحصلة.

4.1.III الإطلاع على ميثاق الحوكمة

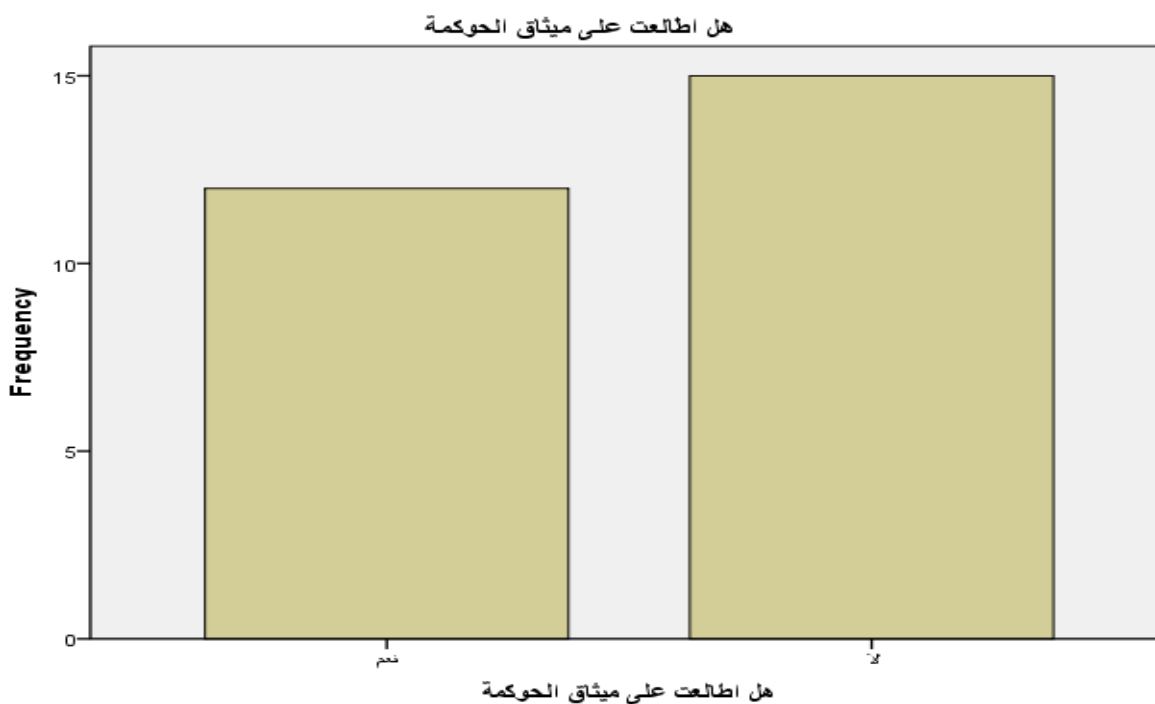
إضافة إلى الإطلاع على المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة قمنا بطرح سؤال حول مدى إطلاع المبحوثين على ميثاق الحكم الراشد الصادر سنة 2009م في الجزائر ونوضح الإجابة من خلال الجدول رقم (13) كما يلي:

الجدول رقم (13): إطلاع المبحوثين على ميثاق الحوكمة

هل اطلعت على ميثاق الحوكمة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	12	%44.4
لا	15	%55.6
المجموع	27	%100

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (08) للمدرج التكراري لمدى إطلاع المبحوثين على ميثاق الحوكمة



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص الإطلاع على ميثاق الحوكمة لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم (13) أن نسبة الإجابة بنعم بلغت %44.4 من مجموع العينة وبلغت نسبة الإجابة ب لا بلغت %55.6 من مجموع عينة البحث يتضح من خلال توزيع النسب أن ما يقارب نصف المبحوثين مطلعين على ميثاق

الحكومة وتعتبر نسبة معقولة لإجراء البحث، خاصة في ظل غياب تشريع قانوني يلزم المؤسسات الجزائرية باعتماد هذا الميثاق.

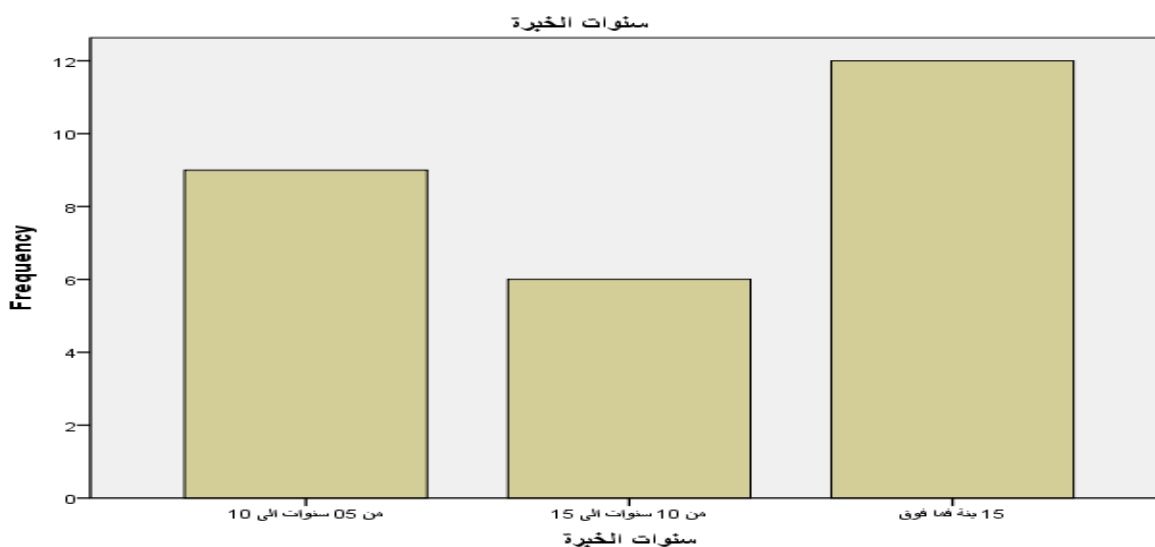
5.1.III سنوات الخبرة

الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
33.3%	09	من 05 سنوات الى 10 سنوات
22.2%	06	من 10 سنوات الى 15 سنة
44.4%	12	15 سنة فما فوق
100%	27	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (09): المدرج التكراري لمستوى الخبرة للمبحوثين



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص مستوى الخبرة لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم: (14) أن نسبة الفئة من (5 إلى 10 سنوات)

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

بلغت 33.3% من مجموع العينة وبلغت نسبة الفئة من (10 الى 15 سنة) 22.2% من مجموع عينة البحث وبلغت الفئة من (15 فما فوق) نسبة 44.4% يتضح من خلال توزيع النسب أن أعلى نسبة كانت للفئة الأكثر خبرة وهذا ما يزيد من موثوقية الإجابات نظرا لما تشكله خبرة المبحوثين من أهمية في ابداء الآراء.

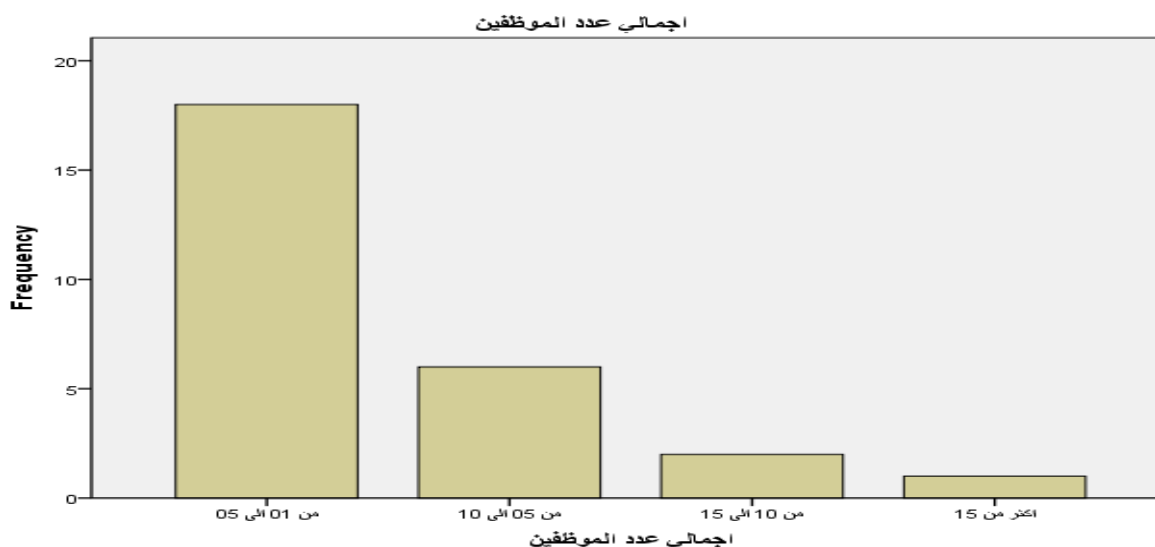
6.1.III إجمالي عدد الموظفين (حجم مكتب أو شركة التدقيق)

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب إجمالي عدد الموظفين (حجم مكتب التدقيق)

النسبة المئوية	التكرار	إجمالي عدد الموظفين
66.7%	18	من 01 إلى 05
22.2%	06	من 05 إلى 10
07.4%	02	من 10 إلى 15
03.7%	01	أكثر من 15
100%	27	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (10) المدرج التكراري لإجمالي عدد الموظفين



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال النتائج المحصل عليها من مخرجات برنامج spss فيما يخص حجم المكتب لعينة البحث الموضحة في الجدول رقم: (15) أن نسبة الفئة من (1 إلى 5 موظفين) بلغت 66.7% من مجموع العينة وبلغت نسبة الفئة من (5 الى 10 سنة) 22.2% من مجموع عينة البحث وبلغت نسبة الفئة من (10 الى 15) 7.4% وبلغت نسبة الفئة من (15 فما فوق) 3.7% يتضح من خلال توزيع النسب أن أعلى نسبة كانت للفئة الأولى نظرا لقلّة شركات التدقيق في الجزائر و كثرة المكاتب المتوسطة الحجم.

2.III عرض التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

فيما يلي عرض التحليل الإحصائي للمتغيرات المستقلة والمتمثلة في (رقابة المساهمين و مجلس الإدارة و التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية) و المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، من خلال النسب و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة البحث.

1.2.III التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول الذي يعرض المتغير المستقل (رقابة المساهمين)

الجدول رقم (16): التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	اسئلة المحور الاول
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
محايد	1,05948	3,2593	-	9	5	10	3	س03
			-	33,3	18,5	37,0	11,1	
موافق	1,15223	3,5926	1	5	4	11	6	س04
			3,7	18,5	14,8	40,7	22,2	
موافق	1,08735	3,4815	-	7	5	10	5	س06
			-	25,9	18,5	37,0	18,5	
موافق	0,97985	3,9630	-	3	4	11	9	س11
			-	11,1	14,8	40,7	33,3	
موافق	1,04323	3,6296	-	5	6	10	6	س13
			-	18,5	22,2	37,0	22,2	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss

(هذه العبارات تم اعتمادها بعد تنقيتها والتأكد من ملائمتها مع متغير الدراسة عن طريق ما يسمى بالتحليل العاملي التوكيدي باستخدام smart pls3).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (16) أن المتوسطات الحسابية لأغلبية الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3.40) مما يدل على اتفاق شبه عام حول عبارات المحور الأول المتعلق بالرقابة المفروضة من طرف المساهمين التي تمثل أحد المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة. حيث أن العبارة رقم 11 المتعلقة بانعكاس ارتفاع رقابة المساهمين على زيادة المطالبة بجودة التقارير المالية بلغت الرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قدر ب: (3.96)

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

وانحراف معياري قدر ب (0.97) وباتجاه عام متمثل في موافق . وذلك يدل على الدور الفعال للرقابة المفروضة من طرف المساهمين في زيادة تركيز مهام المدقق في ممارسة عملية التدقيق وبالتالي الرفع من مستوى جودة المهنة.

لتليها العبارات على التوالي (13 و 04 و 06) بمتوسطات حسابية قدرت على التوالي (3.62 و 3.59 و 3.48) وانحرافات معيارية قدرت على التوالي (1.04 و 1.15 و 1.08) وتتعلق هذه العبارات ببعض الإجراءات المفروضة من طرف المساهمين على مجلس الإدارة والمديرية العامة مما يزيد من فعالية الرقابة . وبلغت العبارة رقم 03 المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.25 وانحراف معياري بلغ 1.05 وباتجاه محايد تخص هذه العبارة فئة صغار المساهمين التي غالبا ما يقل تأثيرها على الرقابة في المؤسسات الجزائرية مما جعل أفراد العينة حياديين اتجاه هذا السؤال.

2.2.III التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الذي يعرض المتغير المستقل (مجلس الإدارة)

الجدول رقم (17): التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الثاني

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	اسئلة المحور الثاني
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0,99285	3,7037	1	3	3	16	4	س15
			3,7	11,1	11,1	59,3	14,8	
موافق	1,15223	3,8889	-	4	3	12	8	س17
			-	14,8	11,1	44,4	29,6	
موافق	0,84732	3,8889	-	3	2	17	5	س21
			-	11,1	7,4	63,0	18,5	
موافق	1,11835	3,5926	1	6	-	16	4	س22
			3,7	22,2	-	59,3	14,8	
موافق	0,75862	4,0370	-	2	1	18	6	س25
			-	7,2	3,7	66,7	22,2	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss

(هذه العبارات تم اعتمادها بعد تنقيتها والتأكد من ملائمتها مع متغير الدراسة عن طريق ما يسمى بالتحليل العاملي التوكيدي باستخدام smart pls 3).

نلاحظ في الجدول رقم (17) أنه يوجد اتفاق عام من طرف أفراد العينة حول العبارات التي تعبر عن المتغير المستقل الخاص بمجلس الإدارة حيث أن المتوسطات الحسابية لكل الإجابات فاقت المتوسط الحسابي النظري أي (3.40) وبالتالي كان الإتجاه العام للإجابات موافق. حيث يزداد الإتفاق حول العبارة رقم (25) بمتوسط حسابي بلغ (4.03) وانحراف معياري بلغ (0.75) وباتجاه عام موافق. تخص هذه العبارة أحد المهام الأساسية لمجلس

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

الإدارة والمتعلقة بتقييم أداء المؤسسة والتحقق من بلوغ الأهداف الاستراتيجية، بما أن هذه المهام مطبقة في جل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فلقبت قبول عام وكبير من طرف المبحوثين.

وتلتها العبارات على التوالي (17 و 21 و 15) بمتوسطات حسابية على التوالي (3.88 و 3.88 و 3.70) وانحرافات معيارية قدرت ب (1.15 و 0.84 و 0.99) وباتجاه عام موافق لكل هذه العبارات التي تشير الى العلاقة بين مهام مجلس الإدارة ودعم الرقابة في المؤسسة وبالتالي تحسين جودة التدقيق. لتبلغ العبارة (22) أقل متوسط حسابي قدر ب (3.59) وانحراف معياري بلغ (1.11) كون هذه العبارة تتعلق بمتابعة مجلس الإدارة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات وبما أن هذه المبادئ لا تزال غير مطبقة بشكل واسع لهذا بلغت أقل نسبة موافقة من إجابات أفراد العينة.

3.2III التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث الذي يعرض المتغير المستقل (التدقيق الداخلي)

الجدول رقم (18): التحليل الاحصائي الوصفي لعبارات المحور الثالث

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	اسئلة المحور الثالث
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0,75862	4,0370	-	2	1	18	6	س33
			-	7,4	3,7	66,7	22,2	
موافق	0,733800	4,0000	-	2	1	19	5	س34
			-	7,4	3,7	70,4	18,5	
موافق	0,847320	3,8889	-	3	2	17	5	س38
			-	11,1	7,4	63	18,5	
موافق	0,902670	3,7407	-	4	3	16	4	س39
			-	14,8	11,1	59,3	14,8	
موافق	1,00142	3,8148	-	4	4	12	7	س42
			-	14,8	14,8	44,4	25,9	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss

(هذه العبارات تم اعتمادها بعد تنقيتها والتأكد من ملائمتها مع متغير الدراسة عن طريق ما يسمى بالتحليل العامل التوكيدي باستخدام smart pls).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (18) أن أفراد العينة متفقين على العبارات المعبرة عن هذا المحور لأنها تفوق المتوسط النظري (3.40) وكلها باتجاه عام موافق وهذا يرجع إلى كونها تركز على المهام الأساسية للمدقق الداخلي في المؤسسة والتي تدعم تحسين الأداء و كشف الانحرافات وعلاجها. وأكبر اتفاق كان حول العبارة رقم (33) التي تشير إلى تقييم نظام

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

الرقابة الداخلية من طرف المدقق نجد أنها جاءت بالترتبة الأولى باعتبارها من أهم خطوات عمل المدقق الداخلي الأساسي. لتليها العبارة رقم (34) بمتوسط حسابي 4.00 و انحراف معياري 0.73 وتليها العبارتان رقم (38 و 42) على التوالي بمتوسطات حسابية 3.88 و 3.81 على التوالي وانحرافات معيارية بلغت 1.00 و 0.84 و بلغت العبارة رقم 39 أقل درجة موافقة بمتوسط حسابي بلغ 3.74 و انحراف معياري 0.90 حيث أن هذه العبارة متعلقة مدى اتباع برنامج عمل من طرف المدقق الداخلي، مما جعل اجابة المدققين متحفظة نوعا ما.

4.2.III التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع الذي يعرض المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية)

الجدول رقم (19): التحليل الوصفي للمحور الرابع

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	اسئلة المحور الرابع
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	0,525690	4,2593	-	-	1	18	8	س47
			-	-	3,7	66,7	29,6	
موافق	0,681460	3,8148	-	-	9	14	4	س48
			-	-	33,3	51,9	14,8	
موافق	0,833760	3,8148	-	2	6	14	5	س51
			-	7,4	22,2	51,9	18,5	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss

(هذه العبارات تم اعتمادها بعد تنقيتها والتأكد من ملائمتها مع متغير الدراسة عن طريق ما يسمى بالتحليل العائلي التوكيدي باستخدام smart pls 3)

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) أن أفراد العينة متفقين على العبارات المعبرة عن هذا المحور لأنها تفوق المتوسط النظري (3.40) وكلها باتجاه عام موافق وهذا يرجع إلى تركيز إجابات المبحوثين على أهم الإجراءات و السياسات التي تضعها المؤسسة في إطار الرقابة الداخلية. وأكبر اتفاق كان حول العبارة رقم (47) بمتوسط حسابي 4.25 وانحراف معياري 0.52 وباتجاه موافق بشدة لأنها تشمل عنصر حماية أصول المؤسسة الذي يعتبر أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية مما جعل عينة البحث متفقة بشدة على هذه العبارة. لتليهما في المرتبة الأخيرة العبارتان (48 و 51) بنفس القيمة فيما يخص المتوسط الحسابي الذي بلغت 3.81 و بانحرافات معيارية على التوالي 0.68 و 0.83 وباتجاه موافق.

5.2.III التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس الذي يعرض المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)

الجدول رقم (20) التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الخامس

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	اسئلة المحور الخامس
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	0,87706	4,3333	-	2	1	10	14	س53
			-	7,4	3,7	37	51,9	
موافق	1,12597	3,9630	1	3	2	11	10	س54
			3,7	11,1	7,4	40,7	37	
موافق	0,807730	4,0370	-	1	5	13	8	س55
			-	3,7	18,5	48,1	29,6	
موافق	0,916760	3,9259	-	3	3	14	7	س59
			-	11,1	11,1	51,9	25,9	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss

(هذه العبارات تم اعتمادها بعد تنقيتها والتأكد من ملائمتها مع متغير الدراسة عن طريق ما يسمى بالتحليل العاملي التوكيدي باستخدام smart pls 3)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (20) أن أفراد العينة متفقين على العبارات المعبرة عن هذا المحور لأنها تفوق المتوسط النظري (3.40) وكلها باتجاه عام موافق وهذا يرجع إلى تركيز إجابات المبحوثين على أهم المؤشرات التي تعبر عن جودة مهنتهم. وأكبر اتفاق كان حول العبارة رقم (53) بمتوسط حسابي 4.33 وانحراف معياري 0.87 وباتجاه موافق بشدة كونها تشير إلى التأهيل العلمي والعملية للمدقق وباعتبارها من أهم الشروط التي تنص عليها معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما. وتليها العبارتان رقم (55 و59) على التوالي بمتوسطات حسابية 4.03 و 3.92 وانحرافات معيارية 0.80 و 0.91 على التوالي وباتجاه موافق حيث تهتم هذه العبارات بمؤشر استقلالية المدقق وخصائص فريق العمل حيث صنفها المبحوثين أقل درجة من سابقتها. و العبارة رقم 59 في هذا المحور هي التي بلغت أقل درجة موافقة في عينة البحث بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.91 تخص هذه العبارة الامكانيات المادية للمكتب التي صنفها المبحوثين كمؤشر أقل أهمية من باقي المؤشرات.

3.III اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

1.3.III تقييم صلاحية نموذج القياس

بعد تفريغ البيانات الخاصة بعينة البحث وبغرض اختبار فرضيات الدراسة يقتضي استخدام برنامج smart pls3 تقييم صلاحية نموذج القياس ويكون ذلك اذا تحقق شرط صدق التقارب كخطوة أولى ثم شرط صدق التمايز كخطوة ثانية .

1) تحقق شرط التقارب

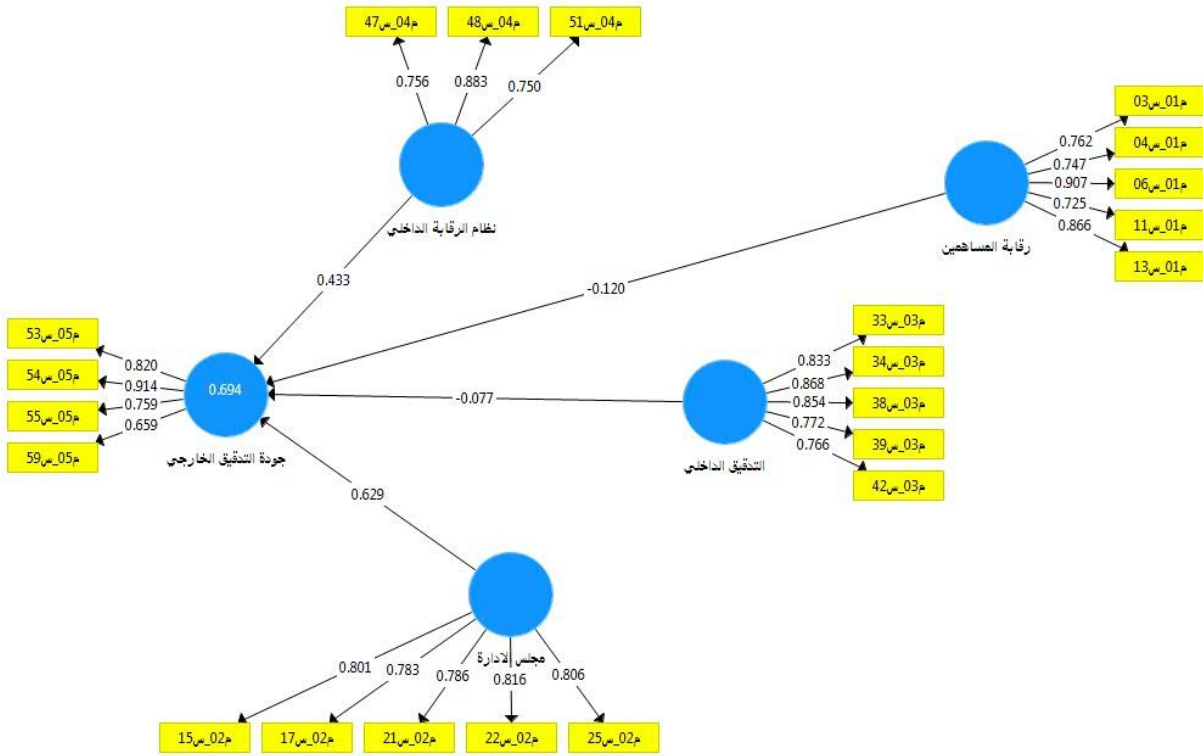
ليتحقق هذا الشرط يجب أن تفوق قيمة $Outer\ loadings \geq 0.70$ أي (مصدقية كل سؤال بمفرده ومدى تعبيره عن المتغير) وقيمة $Average\ variance\ AVE \geq 0.50$ (أي مصداقية كل الأسئلة التي تخص المتغير معا) وقيمة $CR \geq 0.70$ $composed\ Reliability$ أي مصداقية كل متغيرات الدراسة معا.

الجدول رقم (21): القيم التي تعبر عن تقييم صلاحية النموذج القياسي للدراسة

CR	AVE	Outer loadings	العبارات	المتغيرات
0,901	0,648	0,762	العرفال رقم 03	رقابة المساهمين
		0,747	العرفال رقم 04	
		0,907	العرفال رقم 06	
		0,725	العرفال رقم 11	
		0,866	العرفال رقم 13	
0,898	0,638	0,801	العرفال رقم 15	مجلس الإدارة
		0,783	العرفال رقم 17	
		0,786	العرفال رقم 21	
		0,816	العرفال رقم 22	
		0,806	العرفال رقم 25	
0,911	0,672	0,833	العرفال رقم 33	التدقيق الداخلي
		0,868	العرفال رقم 34	
		0,854	العرفال رقم 38	
		0,772	العرفال رقم 39	
		0,766	العرفال رقم 42	
0,840	0,638	0,756	العرفال رقم 47	نظام الرقابة الداخلي
		0,883	العرفال رقم 48	
		0,750	العرفال رقم 51	
0,870	0,630	0,820	العرفال رقم 53	جودة التدقيق الخارجي
		0,914	العرفال رقم 54	
		0,759	العرفال رقم 55	
		0,659	العرفال رقم 59	

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات smart pls3

الشكل رقم (11) : تقييم صلاحية نموذج الدراسة القياسي



المصدر : مخرجات برنامج smart pls 3

نلاحظ من الجدول رقم (21) ومن خلال ما هو موضح في الشكل رقم (11) أن قيم Outer loadings لكل سؤال تقرب أو تفوق 0.70 مما يعني أن شرط المصدقية لكل سؤال محقق. وأن كل قيم AVE تفوق 0.50 مما يعني أن شرط مصداقية الأسئلة داخل كل محور محقق و كذلك كل قيم CR أكبر من 0.70 مما يعني أن شرط مصداقية كل المحاور محقق.

2) تحقق شرط صدق التمايز

تحقق هذا الشرط يعمل على اختبار نموذج الدراسة باستخدام برنامج smart pls3 من خلال التأكد من عدم وجود تداخل بين العبارات (التي تعبر عن كل متغير في الدراسة) وبين المتغيرات فيما بينها. سنوضح ذلك من خلال الجدول رقم (22) كمايلي:

الجدول رقم (22): قيم Gross loading لاختبار عدم التداخل بين عبارات محاور الدراسة

العبارات	رقابة المساهمين	مجلس الإدارة	التدقيق الداخلي	نظام الرقابة الداخلي	جودة التدقيق الخارجي
م01_03	0,762	0,427	0,473	0,527	0,384
م01_04	0,747	0,541	0,468	0,462	0,332
م01_06	0,907	0,446	0,128	0,473	0,380
م01_11	0,725	0,470	-0,033	0,219	0,370
م01_13	0,866	0,321	0,055	0,383	0,232
م02_15	0,642	0,801	0,266	0,407	0,659
م02_17	0,374	0,783	0,475	0,450	0,735
م02_21	0,480	0,786	0,373	0,551	0,506
م02_22	0,394	0,816	0,630	0,520	0,533
م02_25	0,350	0,806	0,418	0,464	0,609
م03_33	0,193	0,328	0,833	0,543	0,381
م03_34	0,292	0,354	0,868	0,600	0,399
م03_38	0,284	0,551	0,854	0,535	0,479
م03_39	0,397	0,514	0,772	0,594	0,420
م03_42	0,026	0,421	0,766	0,631	0,487
م04_47	0,631	0,452	0,453	0,756	0,507
م04_48	0,221	0,526	0,673	0,883	0,685
م04_51	0,498	0,433	0,564	0,750	0,402
م05_53	0,222	0,475	0,137	0,442	0,820
م05_54	0,320	0,697	0,407	0,575	0,914
م05_55	0,277	0,525	0,557	0,694	0,759
م05_59	0,549	0,659	0,545	0,443	0,729

المصدر: من اعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج smart pls3

الفصل الخامس: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المدققين الخارجيين بالغرب الجزائري

يتضح من القيم الظاهرة في الجدول (22) أعلاه أن شرط عدم تداخل العبارات التي تعبر عن محاور الدراسة قد تحقق في نموذج الدراسة، لأن كل قيم **Gross loading** لكل عبارة في المتغير الكامن الذي وضعت من أجل قياسه أكبر من قيمتها مع باقي متغيرات الدراسة.

الجدول رقم (23): قيم Variable corelation لتقييم عدم التداخل بين المتغيرات الكامنة

التدقيق الداخلي	جودة التدقيق الخارجي	رقابة المساهمين	مجلس الادارة	نظام الرقابة الداخلي
0,820				
0,535	0,794			
0,285	0,437	0,805		
0,537	0,777	0,562	0,799	
0,711	0,689	0,521	0,592	0,799

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج smartpls3

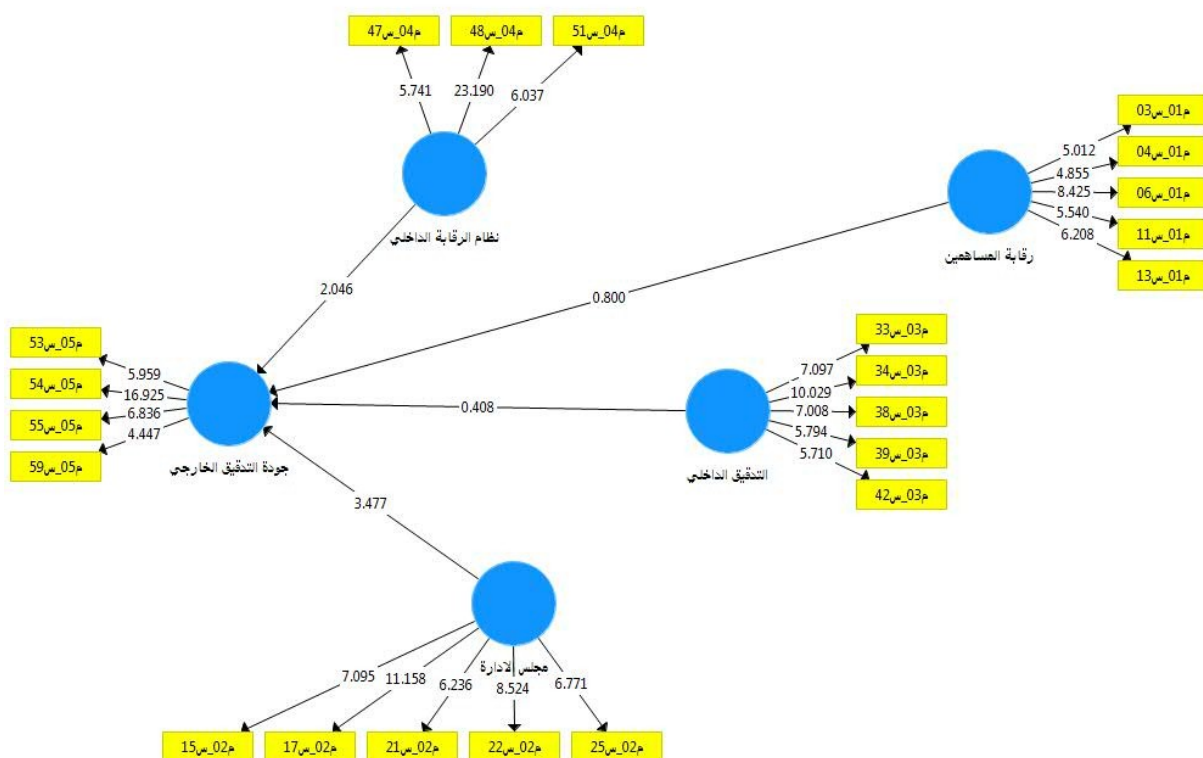
نلاحظ من خلال القيم المبينة للتقارب (**Variable corelation**) بين المتغيرات الكامنة للدراسة في الجدول (23) أنها تحقق شرط عدم التداخل بين المتغيرات لأن قيمة مؤشر التقارب لكل متغير مع نفسه أكبر من قيمة تداخله مع باقي متغيرات الدراسة.

3.III اختبار فرضيات الدراسة باستخدام طريقة مضاعفة حجم العينة bootstrap

لإختبار فرضيات الدراسة سنقسم عملنا الى قسمين أساسيين أولا يجب تقييم صلاحية النموذج الهيكلي و القياسي معا بحساب معامل GOF الذي يساوي 0.61 نلاحظ أن قيمته عالية مما يبين صلاحية نموذج الدراسة . وبعد ذلك قمنا بحساب معامل التحديد R^2 لتبيان مدى قدرة المتغيرات المستقلة (آليات حوكمة المؤسسات) على تفسير المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) ووجدنا قيمة R^2 قدرت ب: 0.69 مما يبين أن المتغيرات المستقلة للدراسة لها قدرة عالية على تفسير المتغير التابع لأن $R^2 \geq 67$. والقسم الثاني من متطلبات

اختبار الفرضيات يتطلب حساب بعض المؤشرات التي سنعرضها في الجدول رقم (24)
والشكل رقم (13) كالتالي:

الشكل رقم (13): النموذج الهيكلي بعد استخدام طريقة bootstrap



المصدر: مخرجات برنامج smart pls 3

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن قيم T.Value لكلا من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية أكبر من 2 مما يعني أن هادين المتغيرين المستقلين لهما أثر ايجابي على جودة التدقيق الخارجي أي المتغير التابع. فيما تم استبعاد كلا من التدقيق الداخلي ورقابة المساهمين لأن قيمة Tvalue أقل من 0.02.

الجدول رقم (24): نتائج اختبار الفرضيات

Hypotheses	Std .Error	T-Value	P-Value	
H1 رقابة المساهمين تؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1501	0.7998	0.4239	مرفوضة
H2 مجلس الادارة يؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1809	3.4774	0.0005	مقبولة
H3 التدقيق الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.1877	0.4079	0.6834	مرفوضة
H4 نظام الرقابة الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي	0.2119	2.0455	0.0409	مقبولة

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات smart pls3

1) إختبار الفرضية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي

نلاحظ الجدول رقم (24) أن قيمة T بين رقابة المساهمين وجودة التدقيق الخارجي بلغت 0.7998 وهي قيمة معنوية أقل من 2 وقيمة P بلغت 0.4239 وهي أكبر من 5% إذا الفرضية الأولى مرفوضة.

ويمكن تفسير عدم تأثير آلية رقابة المساهمين على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية نظرا لضعف الرقابة الممارسة من طرف المساهمين وارتكازها على مجلس الإدارة في مؤسسات الأموال الجزائرية . فبالرجوع إلى نصوص المواد في أحكام القانون التجاري وبشكل خاص الأحكام المنظمة لشركات المساهمة نجد أن حقوق المساهمين تركز على حق الحصول على الأرباح وحق التصويت وبعض الحقوق المرتبطة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة و المدقق الخارجي وكذا حق عقد اجتماع الجمعية العامة.¹

1 المرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 25 أبريل 1993م،(المتضمن تعديل القانون التجاري) ،الجريدة الرسمية العدد 27، المؤرخة في 25 أبريل 1993م.

فيما لم يشير المشرع الجزائري إلى كيفية تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم وحصولهم على المعلومات المناسبة وفي التوقيت الملائم. وكذا لا يوجد أحكام خاصة تحمي فئة صغار المساهمين. كما أن القانون الداخلي للمؤسسات أحيانا لا يتضمن لائحة حوكمة المؤسسات التي يتم من خلالها تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين و كل الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة وكذا الآليات التي تسمح للمساهمين بالرقابة والمسائلة .

2) إختبار الفرضية الثانية

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي

نلاحظ من الجدول رقم (24) أن قيمة T بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي بلغت 3.4774 وهي قيمة معنوية أكبر من 2 وقيمة P بلغت 0.0005 وهي أقل من 5% إذا الفرضية الثانية مقبولة أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي .

يتضح من خلال النتائج المحصل عليها بخصوص الفرضية الثانية أن مجلس الإدارة كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات له تأثير إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. وهو أكثر آلية ساهمت في الرفع من ممارسة جودة التدقيق من بين باقي الآليات التي تم طرحها في نموذج الدراسة. أي كلما كان أداء مجلس الإدارة خاضع لمبادئ حوكمة المؤسسات كلما ارتفعت جودة التدقيق الخارجي.

وحسب رأينا وما تم الإطلاع عليه في الأحكام الصادرة في القانون التجاري المنضم لمؤسسات الأموال في الجزائر. أن هذا الأثر الإيجابي يرجع إلى تطوير الأحكام القانونية من خلال طرح امكانية التسيير الثنائي أو النمط الحديث الذي يعتمد على مجلس المديرين و مجلس المراقبة. فيختص مجلس المديرين بمهام التسيير فيما يركز مجلس المراقبة - الذي يشبه الى حد كبير مجلس الإدارة في النمط التقليدي- على الرقابة والمسائلة وبالتالي تفعيل أداء مجلس المديرين.

فيتضح من خلال المواد القانونية من المادة رقم (610) حتى المادة رقم (673) التي تتضمن الأحكام القانونية الخاصة بمجلس الإدارة ومجلس المراقبة ومجلس المديرين.¹ أن المشرع الجزائري أولى اهتمام كبير لتحديد واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة الذي يعتبر السلطة العليا في المؤسسة. وكذا اعتماد مجلس المراقبة والمديرين يعد قفزة نوعية لتفعيل أداء مجلس الإدارة وفقا لمتطلبات تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات. وسنحاول ذكر الجوانب الإيجابية التي ساهمت في ذلك وكذلك تبيان النقائص التي لاتزال قائمة من خلال مايلي:

- حجم مجلس الإدارة في الجزائر يتراوح بين ثلاثة واثنا عشر عضوا مما يجعل حجمه معقول حيث أن مبادئ حوكمة المؤسسات ودراسات الباحثين بخصوص الحجم الأمثل لمجلس الإدارة في ظل الحوكمة، تشير الى أنه كلما كبر حجم المجلس كلما تأثر أدائه سلبا والعكس صحيح. فيستحسن أن يكون حجم مجلس الإدارة معقول ليكون أكثر فعالية.
- بخصوص تعيين أعضاء مجلس الإدارة في ظل الحوكمة يجب أن يكون من طرف المساهمين وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري كما أشار لمدة تعيين العضو المقدره بستة سنوات كحد أقصى.
- بخصوص حقوق و واجبات أعضاء مجلس الإدارة فلا يحق للعضو أن ينضم لأكثر من خمسة مجالس لشركات مختلفة وله الحق في مرتب سنوي إضافة الى مكافآت أخرى. كما اشترط المشرع الجزائري للإنضمام الى عضوية مجلس الإدارة توفر بعض الشروط وهي الجنسية الجزائرية لأغلبية الأعضاء و توفر شرط النزاهة وكذا توفر صفة المساهم.
- وبخصوص رئيس مجلس الإدارة يحق له اختيار مساعديه وكذا يحق له تقديم الكفالات والضمانات الجبائية أو الجمركية، كما يحق له الفصل في القرارات التي تتعادل حولها أصوات أعضاء مجلس الإدارة وكذا ممارسة رئاسة الإدارة العليا في الشركة في آن واحد.

¹ المرسوم التشريعي رقم 08-93، المؤرخ في 25 أبريل 1993م،(المتضمن تعديل القانون التجاري) ،الجريدة الرسمية العدد 27، المؤرخة في 25 أبريل 1993م.

فلاحظ مما ورد أعلاه العديد من الجوانب الإيجابية بخصوص ممارسة مهام عضوية ورئاسة مجلس الإدارة خاصة من حيث الحجم الذي له أثر كبير على فعالية هذا الجهاز. إلا أنه لا يزال يوجد بعض النقائص مقارنة بما تنص عليه مبادئ حوكمة المؤسسات. سنبدأ أولاً بشرط امتلاك أسهم الضمان التي لا يمكن تداولها إلا بعد انتهاء العضوية، حيث ركز المشرع الجزائري على فكرة أنه امتلاك جزء من رأسمال يجعل العضو أكثر حرصاً على حسن تسير الشركة فيما أغفل ما يمكن أن يوفره العضو المستقل كونه محايد ولا ينحاز لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى. زيادة على القيمة المضافة التي سيقدمها لمجلس الإدارة باعتباره خبير في ميدان تخصصه.

كما لا يفوتنا إلى أن نشير إلا أن المشرع الجزائري حاول تدارك هذه النقطة من خلال إزالة هذا الشرط أي ملكية الأسهم بخصوص أعضاء مجلس المديرين. في حال تبنت المؤسسة التسيير من خلال مجلسي المديرين والرقابة. ولكن لا يزال قائم بالنسبة لأعضاء مجلس المديرين بالرغم من أنه يفترض أنهم يختصون بالرقابة وليس التسيير. كما لا يزال يسمح لرئيس مجلس أن يكون مديراً عاماً للشركة في آن واحد وهذا ما يضعف كذلك من فعالية مجلس الإدارة حسب مبادئ حوكمة المؤسسات.

كما أن المشرع الجزائري لم يشير تماماً إلى ضرورة تقسيم مجلس الإدارة إلى لجان أساسية تمارس المهام حسب اختصاص كل لجنة. خاصة لجنة التدقيق التي بينت الدراسات والأبحاث في ظل حوكمة المؤسسات أهميتها البالغة لتطبيق مبادئ الحوكمة. كما لم يشير المشرع الجزائري إلى عدد الاجتماعات وكيفية الحصول على المعلومات ووسائل الإفصاح والعرض عن القرارات المتوصل إليها.

اذن يمكن استنتاج مما سبق ذكره أن تسيير شركات الأموال الجزائرية باتباع النمط الحديث أو الثنائية (مجلس المديرين والرقابة) ينعكس بشكل إيجابي على حوكمة هذه الأجهزة الرقابية. الممثلة لمجلس الإدارة مع ضرورة تفعيلها أكثر في المستقبل من خلال سد بعض الجوانب و الفراغات القانونية خاصة امكانية الاستعانة بالخبراء المستقلين وكذا الفصل بين رئاسة مجلس الإدارة و المديرية العامة.

ثالثا) اختبار الفرضية الثالثة

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي

نلاحظ من الجدول رقم (23) أن قيمة T بين التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الخارجي بلغت **0.4079** وهي قيمة معنوية أقل من 2 وقيمة P بلغت 0.6834 وهي أكبر من 5% إذا الفرضية الثالثة مرفوضة.

يتبين من خلال النتائج أعلاه بعد اجراء التحليل الاحصائي أن التدقيق الداخلي لا يؤثر على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة. ويرجع سبب ذلك حسب رأينا ومن خلال ما إطلعنا عليه من بحوث ودراسات الى أن التدقيق الداخلي لا يزال لايلقى الأهمية اللازمة كاداة داخلية للرقابة والتسيير، لا من جهة المسيرين ولا من جهة المشرع الجزائري. فلا يزال التدقيق الداخلي غير الزامي وحتى إن وجدت خلية تدقيق داخلية في المؤسسة فغالبا ما يكون الهدف من خلقها هو تقييم الأداء ومراقبة مدى احترام الإجراءات والقوانين. ولا يوجد ادراك ووعي كافي من طرف المدققين الداخليين في الجزائر بحجم التطور الهائل الذي يشهده التدقيق الداخلي على المستوى الأكاديمي أو المهني. ويظهر ذلك جليا في معايير التدقيق الدولية التي وضعت رهانات جديدة أمام المدقق الداخلي سواء من حيث مشاركته في إدارة المخاطر أو متابعة تطبيق عمليات الحوكمة أو دوره كمستشار للإدارة العليا في المؤسسة. وهذا ما يفسر عدم تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسات عينة البحث على جودة التدقيق الخارجي. حيث أن مبادئ حوكمة المؤسسات تشير إلى أن التدقيق الداخلي أداة مهمة للمسائلة وضمان الشفافية والإفصاح العادل. ويعتبر المدقق الداخلي العين الساهرة لمجلس الإدارة للتأكد من سلامة ودقة الأنظمة داخل المؤسسة وذلك يرجع لدوره الهام في تحديد نقاط الضعف والقوة كما يراقب سلوكيات وتصرفات المسيرين المالية وغير مالية في كافة مجالات ممارسة نشاط المؤسسة.

كما أن التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات يلقي الدعم من طرف لجنة التدقيق التي تكفل ضمان الاستقلالية وتنسيق المهام مع المدقق الخارجي. وغياب لجنة التدقيق وعدم

اعتمادها في غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كذلك يفسر ضعف آلية التدقيق الداخلي وبالتالي عدم تأثيرها على تحسين جودة التدقيق.

رابعاً) اختبار الفرضية الرابعة

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية نظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي

الجدول رقم (23) أن قيمة T بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي بلغت 2.0455 وهي قيمة معنوية أكبر من 2 وقيمة P بلغت 0.0409 وهي أقل من 5% إذا الفرضية الرابعة مقبولة. أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي .

يتبين من خلال النتائج أعلاه بعد اجراء التحليل الاحصائي أن نظام الرقابة الداخلية يؤثر بشكل ايجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة. ويرجع سبب ذلك الى اهتمام المؤسسات بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية منذ انتهاج الجزائر إقتصاد السوق الحر وماتبعه من اصلاحات غيرت مفهوم تسيير المؤسسات وأولت أهمية كبيرة لاعتماد اساليب التسيير العلمية الحديثة، لاسيما اساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية على حد سواء.

فجل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفر آليات لحماية الأصول و تعتمد على هيكل تنظيمي يبين الوظائف الأساسية وخطوط السلطة والمسؤولية وكذلك يلزم القانون المؤسسات بمسك الدفاتر النظامية كدفتر الجرد وغيرها. أي أن كل مؤسسة لابد و أن تعتمد على اجراءات وسياسات وقوانين واضحة للرقابة الداخلية ولو بلغت الحد الأدنى. هذا ما جعل آلية نظام الرقابة الداخلية تؤثر بشكل ايجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذا الفصل تبيان واقع تطبيق بعض آليات حوكمة المؤسسات المتمثلة في -رقابة المساهمين ومجلس الإدارة والتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية- في المؤسسات الاقتصادية بمنطقة الغرب الجزائري و مدى انعكاس ذلك على تحسين جودة التدقيق الخارجي. وذلك باتباع خطوات منهجية فقمنا في البداية بوصف مجتمع وعينة الدراسة ثم قمنا بتحليل ردود عينة البحث باستخدام الاحصاء الوصفي استعانة ببرنامج التحليل الاحصائي spss 20. ثم للإجابة على فرضيات البحث تم استخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام برنامج smart pls3. وعرضنا ما توصلنا اليه من نتائج التي تشير الى وجود أثر بين بعض آليات حوكمة المؤسسات وجودة التدقيق الخارجي حسب ردود عينة البحث وحاولنا تفسير هذه النتائج من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري للبحث ، بغرض تقديم الإقتراحات المناسبة التي تبرز أهمية الحوكمة في مجال تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق في منطقة الغرب الجزائري.

خاتمة عامة

أهم ما يميز مطلع القرن الواحد والعشرين الفضاء المالي التي شهدتها كبرى المؤسسات الإقتصادية العالمية والمتمثلة في شركة وولد كوم للطاقة و أنرون للاتصالات بالرغم من تعاقدتها مع كبرى شركات التدقيق العالمية "أرثر أندرسن" التي انهارت بدورها جراء هذه الأحداث. كل ما سبق أدى إلى ضعف الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق. مما أدى إلى انتشار البحوث والدراسات التي تطرح نظام حوكمة المؤسسات كأحد أهم الحلول لإعادة تفعيل نظام الرقابة والتحكم في المؤسسات هذا من ناحية. والتركيز على تحسين جودة التدقيق الخارجي لإعادة الثقة في الخدمات التي يقدمها المدقق لضمان صحة ومصداقية المعلومات التي تعرضها المؤسسات والكشف عن مدى تعبيرها عن واقع هاته الأخيرة. هذا من ناحية أخرى.

تطرقنا في الجانب النظري لهذه الدراسة إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وكذا نظام حوكمة المؤسسات. ثم خصصنا فصل كامل لتبيان أهم المفاهيم حول جودة التدقيق الخارجي وسبل قياسها ومن ثم تحسينها. من خلال التركيز على أثر أهم آليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال تفعيل نظام الرقابة والمسائلة والإفصاح والشفافية داخل المؤسسة، مما ينعكس بشكل إيجابي على مهنة التدقيق الخارجي باعتبار ما تعرضه المؤسسة من وثائق ومعلومات يعتبر مادة أولية أو مدخلات عملية التدقيق هذا من جهة وكذا تعزيز استقلالية المدقق وحياده وتوفير أنسب الظروف للعمل والتصدي لأي ضغوطات تواجهه أثناء ذلك هذا من جهة أخرى.

فحاولنا من خلال هذه الدراسة تبيان أثر تطبيق آليات حوكمة المؤسسات المتمثلة في رقابة المساهمين ومجلس الإدارة والتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، باعتبارها الآليات التي ركزنا عليها في هاته الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

كل ما سبق ذكره يبين أهمية تطبيق آليات حوكمة المؤسسات ودورها الأساسي في تحسين وتفعيل جودة مهنة التدقيق وذلك يتجسد في الحرص على تطبيق توصيات المدقق مما يحسن من نظام الرقابة والتحكم في المؤسسة. ومن خلال التغذية العكسية تتحسن جودة التدقيق الخارجي مستقبلا.

و لإختبار فرضيات البحث كان لابد من القاء الضوء على الميدان من خلال الدراسة التطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الغرب الجزائري ،ومن خلال تحليلنا لردود المستجوبين واختبارها باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية توصلنا الى النتائج التالية:

فيما يخص إختبار **الفرضية الأولى** يوجد (أثر ذو دلالة احصائية لآلية رقابة المساهمين على جودة التدقيق الخارجي) ثم رفض هذه الفرضية. ويرجع ذلك حسب ما تطرقنا اليه في الجانب النظري و آراء المدققين الخارجيين في الجانب الميداني وحسب رأينا الشخصي إلى طبيعة المؤسسات في البيئة الجزائرية وخاصة مؤسسات القطاع الخاص كون غالبيتها عائلية أي لا تشترط مستوى علمي معين لقبول المستثمرين للإستثمار ضمن رأسمالها كونهم من نفس العائلة، أي عدد قليل من المساهمين مما يرجح استخدام مدخل الداخليين في حوكمة المؤسسات وكما أشرنا في الجانب النظري أن هذا المدخل له جوانب ايجابية وأخرى سلبية. حيث يزيد اهتمام المستثمرين بتحقيق الأرباح بعيدة المدى والحرص على استمرارية المؤسسة من خلال مشاركة الملاك في مجلس الإدارة. ولكن يزيد احتمالية التواطئ و السيطرة على حساب صغار المساهمين بالتأثير على مجلس الإدارة لتحقيق المصالح الشخصية لكبار المساهمين مما ينعكس سلبا على أداء المؤسسة .

إضافة الى عدم الحرص على إنضمام أعضاء مستقلين ضمن مجلس الإدارة خوفا من افشاء الأسرار الداخلية باعتبار العضو المستقل ليس فردا من نفس العائلة. وحتى المشرع الجزائري يشترط ملكية أسهم الضمان للإنضمام الى مجلس الإدارة ولم يشير في النصوص القانونية الى امكانية الاستعانة بالخبراء الخارجيين .فضعف جهاز مجلس الإدارة يعتبر بمثابة مرآة تعكس ضعف رقابة المساهمين.

وفيما يخص المؤسسات الإقتصادية في القطاع العام أو من تملك الدولة أكبر نسبة مساهمة في رأسمالها فيميل المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة، إلى الرفع من نتائج المؤسسة للحصول على أكبر مكافآت ممكنة أكثر من اهتمامهم باستمرارية المؤسسة على المدى البعيد. اذن ضعف رقابة المساهمين واعتماد المساهمين بشكل خاص على الرقابة من خلال الجمعية العامة و المدقق الخارجي ومجلس الإدارة ، تفسر عدم تأثيرها على تحسين جودة

التدقيق الخارجي وبالتالي هي بحاجة الى الامتثال لمبادئ الحوكمة لجعل الرقابة أكثر فعالية مستقبلا .

أما إختبار **الفرضية الثانية** (يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي) ثم قبول هذه الفرضية أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الخارجي . ويرجع ذلك الى أن المشرع الجزائري يولي أهمية بالغة لاصدار الأحكام التي تنظم هذا الجهاز وخاصة من خلال امكانية الاستعانة بمجلس المراقبة ومجلس المديرين . مما جعل المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيق هذه الأحكام مما انعكس بشكل ايجابي على فعالية هذا الجهاز مقارنة بما تنص عليه مبادئ حوكمة المؤسسات وأدى الى وجود أثر ايجابي على تحسين جودة التدقيق.

كما توصلنا بخصوص إختبار **الفرضية الثالثة** (يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي) ثم رفض هذه الفرضية . فيرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها عدم إدراك ووعي المسؤولين بأهمية خلق خلية تدقيق داخلي للمساهمة في تفعيل أساليب التسيير داخل المؤسسة خاصة كون التدقيق الداخلي إختياري وليس إلزامي . كما أن عدم إدراك المدققين الداخليين أنفسهم لأهم التطورات و التوجهات الحديثة في ميدان التدقيق الداخلي يجعل ممارستهم تقتصر على رقابة الأداء فقط مما ينقص من فعالية هذه الوظيفة .زيادة على صعوبة تحقيق الاستقلالية التامة للمدقق الداخلي وتعرضه للعديد من الضغوطات مما يزيد الشك في مصداقية تقاريره ، وإمكانية الانحياز إلى طرف على حساب الأطراف الأخرى وخاصة الإدارة العليا . مما يجعله حتى وان وجد كوظيفة دائمة في المؤسسة بعيدا عن تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات وهذا ما يفسر عدم تأثير هذه الآلية على جودة التدقيق الخارجي . حيث يبقى مجال التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي بعيد المنال في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

و أخيرا إختبار **الفرضية الرابعة** (يوجد أثر ذو دلالة احصائية لآلية نظام الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي) ثم قبول هذه الفرضية أي يوجد أثر إيجابي وعلاقة طردية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي . ويرجع ذلك الى أن المؤسسات الجزائرية

ملزمة بتطبيق بعض إجراءات الرقابة الداخلية، كما أن تقنيات التسيير وتقييم الأداء تلقى مجال تطبيق واسع خاصة في المؤسسات الخاصة مما يفسر تأثير هذه الآلية بشكل إيجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

وعلى ضوء ماسبق يمكن تقديم الإقتراحات التالية لتفعيل دور آليات حوكمة المؤسسات في تحسين جودة التدقيق الخارجي على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عينة البحث:

✓ ضرورة زيادة وعي المساهمين وتوفير لهم المعلومات اللازمة وفي التوقيت المناسب و تفعيل الآليات التي تمكنهم من المسائلة، للرفع من مستوى رقابة المساهمين مما سينعكس ايجابا على باقي آليات حوكمة المؤسسات.

✓ ضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية والتشريعية التي تنضم عمل الشركات وخاصة شركات المساهمة، من خلال تفعيل دور مجلس الإدارة خاصة من جانب لجان مجلس الإدارة والزام المؤسسات باعتماد خاصة لجنة التدقيق. وخاصة تمكين مجلس الإدارة من ضم أعضاء مستقلين وضرورة الفصل بين مهام الإدارة العليا ورئاسة المجلس؛

✓ إلزام المؤسسات بعرض لائحة الحوكمة التي تعتمدها ضمن تسييرها الداخلي لتوضح بشكل أساسي التزامات وامتيازات كل الأجهزة الرقابية؛

✓ العمل على الرفع من وعي المسييرين والمستثمرين بأهمية وضرورة تبني مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال تطبيق آلياتها وخاصة الرقابة التي يمارسها المسييرين ودور لجنة التدقيق و الوظيفة التدقيق الداخلي التي تكمل التدقيق الخارجي؛

✓ الحرص على اخضاع المدققين الداخليين للتدريب وإطلاعهم على الإصدارات والمستجدات الدولية، التي تسمح بتطوير أدائهم وزيادة وعيهم بأهمية مهام المدقق الداخلي والرهانات التي باتت تواجهه في ظل هاته المستجدات؛

✓ تفعيل وتطوير السوق المالي في الجزائر وخاصة بورصة الجزائر باعتبار الرقابة الخارجية الممارسة من طرف الأسواق المالية وهي من أهم الآليات الخارجية لتفعيل حوكمة المؤسسات؛

- ✓ زيادة وعي المدققين الخارجيين بأهمية حوكمة المؤسسات ودورها الفعال في تحسين جودة مهنتهم؛
- ✓ الزام المدققين الخارجيين بعرض النتائج المتوصل اليها من خلال القيام بمهام التدقيق الخارجي الإلزامي بما يخدم جميع أصحاب المصالح و الأطراف ذوي العلاقة ليس لحساب أحد الأطراف .
- ✓ ضرورة اخضاع المدققين الخارجيين للدورات التدريبية الالزامية التي تساهم في تحسين مستوياتهم المعرفية بالمتطلبات والمستجدات في عالم المال و الأعمال ،خاصة من تتطلبه حوكمة المؤسسات .ليزيد وعيهم وادراكهم لحجم المسؤوليات الجديدة التي تدخل ضمن ما يعرضوه من خدمات؛
- ✓ يجب الاهتمام باللقاءات بين المدققين الخارجيين بصفقتهم مهنيين و كذا الباحثين في المعاهد والجامعات بصفقتهم أكاديميين، عن طريق الملتقيات والندوات العلمية التي تنمي الحوار بين الفئتين وتساهم بشكل كبير في طرح حلول للمشاكل التي تواجههم في ممارسة مهامهم؛
- ✓ ايجاد آليات فعالة تحمي المدقق الخارجي وتضمن حقوقه المادية والمعنوية وتزيد من جودة مهنته ،وخاصة ما يقترح المشرع الجزائري من خلال اصدار الأحكام القانونية. نستنتج مما سبق ذكره وما تطرقنا اليه سواء من الجانب النظري أو التطبيقي أن الرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وبلوغ مستويات معقولة من الجودة ،أصبح ضروريا لمواكبة متطلبات المنظومة الإقتصادية المعاصرة وبالتالي احتياجات جميع الأطراف التي تستخدم تقرير المدقق الخارجي.وتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها الداخلية والخارجية يعتبر من أنجع الأساليب التي تمكن من تحقيق ذلك. نظرا لكونها تعمل على تحسين جميع آليات الرقابة والتحكم في المؤسسة داخليا وخارجيا. حيث أثبتت الدراسات والأبحاث أن ذلك سيساهم بالضرورة في الرفع من جودة التدقيق الخارجي. نظرا للتداخل بين آليات الحوكمة والتكامل بينها فلا يمكن في رأينا أن نفصل بين جودة التدقيق وجودة الرقابة في المؤسسة لأن الأولى هي سبب في تحقيق الثانية والعكس صحيح.

لذا لا يمكن الارتقاء بجودة التدقيق الخارجي الا إذا تكاثفت جميع الجهود والممارسات لباقي الأنظمة الفرعية في المنظومة الإقتصادية ككل. فالتدقيق الخارجي يعتبر حلقة ضمن سلسلة متكاملة لن يبلغ درجات الجودة المطلوبة اذا تقاعست باقي الحلقات عن أداء دورها. فبالرغم من محاولتنا من خلال هذه الدراسة أن نشمل الجوانب الأساسية لها إلا أن ميدان حوكمة المؤسسات واسع النطاق وجودة التدقيق الخارجي تتعلق بعدة معارف و مؤشرات. لذي يمكن أن تكون دراستنا انطلاقة لبحوث أخرى على غرار التركيز على بعض الآليات التي تم استبعادها في نموذج هذه الدراسة. وبشكل خاص الآليات الخارجية كالقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الجزائرية ومدى تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية :

• الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، (الريادة في المحاسبة والتدقيق)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2011.
2. احمد حلمي جمعة، (دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد)، دار الصفا للطباعة والنشر، عمان -الأردن، 2012.
3. أحمد علي خضر، (حوكمة الشركات)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2012.
4. أحمد محمد نور و آخرون ، (دراسة متقدمة في: مراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2007.
5. إدريس عبد السلام، (المراجعة معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
6. القاضي دلال وآخرون ، (الإحصاء للإداريين و الاقتصاديين)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2003.
7. الدرب زهير، (علم تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2010 .
8. حسين دحدوح وحسين القاضي ، (مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية-)، الطبعة الأولى ،الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
9. سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، (تدقيق الحسابات 1)، الطبعة الأولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
10. عبد الرزاق محمد عثمان ، (أصول التدقيق والرقابة الداخلية) ، الطبعة الثانية، الدار النموذجية، العراق، 1999.
11. عبد القوي عبد الصبور ، (التنظيم القانوني لحوكمة الشركات – دراسة مقارنة -) ، الطبعة الأولى ،مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2012 .
12. عبد الوهاب نصر علي، (خدمات مراقب الحسابات لسوق المال)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2001.
13. عبد الوهاب نصر علي وآخرون، (الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية)، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2008.
14. علي معطى الله وحسينة شريخ، (عن المهن الحرة- مهنة خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد)، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2006.

15. فهمي مصطفى الشيخ، (التحليل المالي)، الطبعة الأولى، نشر الكتروني، فلسطين، 2008.
16. محمد بوتين، (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
17. محمد علي سويلم ، (حوكمة الشركات في الأنظمة العربية) ، الطبعة الأولى، النهضة العربية، القاهرة -مصر، 2010 .
18. محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، (دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
19. محمد مصطفى سليمان ،(حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري)، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر، 2006.
20. محمود عبد الفتاح، (إدارة الجودة الشاملة)، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الأردن، 2012.
21. هادي التميمي، (مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2006.

• المقالات:

1. إبراهيم علي الجزراوي و بشرى فاضل، (أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 39، بغداد -العراق، 2014.
2. احمد حلمي جمعة ، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي و تأثيره على دور المدقق الداخلي)، المؤتمر العلمي الثالث إدارة المعرفة في العالم العربي، الأردن، 29/27 ماي 2004 .
3. أحمد حلمي جمعة ، (إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي) ، المؤتمر العلمي الثالث بعنوان إدارة المعرفة في العالم العربي، المملكة الأردنية الهاشمية، 29-27 أفريل، 2004.
4. أحمد زغدار، (أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على خصائص المعلومات المحاسبية ودورها في توليد تقارير مالية عالية الجودة)، بحوث إقتصادية عربية ، العددان 59-60، الأردن، 2012 .
5. أمال العيادي وأبو بكر خوالد، (تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية - دراسة حالة الجزائر) ، ملتقى بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 07/06 ماي 2012 .
6. أنس فضل الله و هلال صالح ، (أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية)، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد 17، السودان -الخرطوم، 2016.

7. انعام محسن زويلف و محمد العبدلي، (أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي)، ملتقى علمي حول حاكمية المؤسسات، الأردن، 2015.
8. بتول محمد نوري وعلي خلف سلمان ، (حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة) ، الملتقى الدولي للابداع والتغيير جامعة المستنصرية، العراق، 2010.
9. براق محمد وقمان عمر ، (دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الداخلية والخارجية للحد من الفساد)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)، جامعة بسكرة -الجزائر، 2012.
10. بشرى نجم عبد الله المشهداني و حسنين راغب طلب، (دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات) مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية (المجلد 19، العدد 71، جامعة بغداد –العراق، 2013.
11. بشير مصيطفى، (الأداء المتميز للحكومات من خلال الحكم الصالح والإدارة الرشيدة) ، المؤتمر الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة -الجزائر، مارس 2005.
12. بن عنتر عبد الرحمن، (مراحل تطور المؤسسة الإقتصادية الجزائرية) ، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني، بسكرة- الجزائر، 2002.
13. جدعان فرقد فيصل ، (دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي) ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 01، المجلد 06، العراق، 2016.
14. جمانة حنظل التميمي، (العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية – دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة) ، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، العراق، 2013.
15. جميل أحمد وسفير محمد ، (تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح) ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
16. حاكمي بوحفص ،(مسيرة الإقتصاد الجزائري و أثرها على النمو الإقتصادي) www.aliklili.com تم الإطلاع على الموقع بتاريخ: 2016/05/24.
17. حامد نور الدين وساسي فاطمة ، (دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص بالجزائر) ، ملتقى وطني حول :حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر- بسكرة ،الجزائر، يومي 06/07 ماي 2012.
18. حسن يرقى و عمر علي عبد صمد ، (واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها) ، بدون سنة .

19. حسين أحمد دحدوح ، (دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 24، العدد 01، 2008.
20. رأفت حسين مطير، (آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات) ، الجامعة الإسلامية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.
21. رافد عبيد النواس، (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 50/14 الأردن، 2008.
22. زرزار العياشي، (أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات) ، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، أم البواقي، الجزائر، 2010.
23. زهرة حسن عليوي و فاطمة صالح مهدي ، (تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب) ،مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ،العراق ، 2010.
24. سارة محمد و آخرون ، (دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية)، مجلة العلوم الاقتصادية ،العدد 17 ، السودان – الخرطوم 2016.
25. سامح محمد رضا ورياض أحمد، (دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية-) ، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد رقم 07 العدد01، الاردن، 2011.
26. سامر مظهر قنطججي ، (المثلث المتساوي الأضلاع :حكومات،شركات،أفراد) ،
www.kantakji.com consulté le 04/10/2015،
27. سفير محمد ورزقي اسماعيل ، (مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي والمالي) ، ملتقى وطني حول وآفاق النظام المحاسبي والمالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)،جامعة الوادي الجزائر، 06/05 ماي 2013 .
28. سمير كامل محمد عيسى، (أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية-) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم (2) المجلد رقم (45)، جويلية 2008.
29. سندس ماجد رضا ، (آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية – دراسة تحليلية-) ، العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن عشر، 2009.
30. صبايحي نوال، (واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على تجربة الجزائر) المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، 2015.

31. صديقي مسعود و ادريس خالد، (دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الإستثمار) ، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، أم البواقي، الجزائر، بدون سنة .
32. صلاح نوري خلف و اسراء كاظم، (إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق)، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08، العدد 23، الفصل الثاني، العراق، 2013، 2013.
33. ضياء الدين محمد وفاروق الغنيمي، (مدخل مقترح لإعادة هندسة المراجعة الخارجية لتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العامة – دراسة تطبيقية-)، <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/59538> أطلع عليه يوم 2016/06/16.
34. الطيب داودي وماني عبد الحق، (تقييم اعادة هيكلة المؤسسة الإقتصادية العمومية الجزائرية)، مجلة المفكر، العدد الثالث، بسكرة- الجزائر، فيفري 2008 .
35. عبار محمد و خلاف قرماش، (المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات) ، مجلة البشائر، العدد الثاني، بشار-الجزائر، ديسمبر 2015 .
36. عبد السلام ابراهيم و فاضل عباس كريم ، (حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة – دراسة تحليلية-) ، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، العراق، 2008.
37. عبد العزيز السيد مصطفى، (استخدام الحاسب في التدقيق المالي والمراجعة) ، جامعة القاهرة، نشر الكتروني، بدون سنة، أطلع عليه بتاريخ: <http://files.books.elebda3.net/elebda3.net-1287.pdf>، 2016/12/09
38. عبد اللطيف عامر وطالبي رياض، مداخلة بعنوان (دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الإقتصادية)، جامعة ورقلة-الجزائر، بدون سنة.
39. عبد المطلب السرطاوي وآخرون ، (أثر لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح) ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، المجلد 27 (4)، 2013 .
40. عثمانى سليم، (دليل ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة)، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009.
41. عدنان بن حيدر بن درويش، (حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة)، اتحاد المصارف العربية، 2007.
42. عزيزة بن سميحة، (حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني)، الملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية واقع وآفاق، جامعة حسبية بن بو علي شلف، 03 و 04 ديسمبر 2012.

43. علام محمد موسى حمدان، (أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية)، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 04، الأردن، سبتمبر 2012.
44. علام محمد موسى حمدان وآخرون، (هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية؟)، بحوث إقتصادية عربية العددان 59-60، الاردن، 2012.
45. علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم ، (دور قانون ساربنيز أكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، الأردن، 2011.
46. علي عبد الصمد عمر، (إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر)، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013.
47. على معطى الله و حسينة شريخ، عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار هومة، الجزائر، 2011 .
48. عمر اقبال توفيق المشهداني ، (تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها – إطار مقترح -) ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 02 الجزائر، 2012.
49. عوض بن سلامة الرحيلي ، (لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات :حالة السعودية)، مجلة جامعة الملك بن عبد العزيز، المجلد رقم 22، السعودية، 2008.
50. عوض خلف دلف العيساوي ، (دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات) ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 04 العدد 11 ،العراق، 2008.
51. فاطنة بن ساعد و آخرون ، (الإعلانات ودورها في تحسين مستويات الرضا والولاء لدى العملاء –دراسة حالة مؤسسات الإتصال الجزائرية-)، cybarian journal العدد 46، جوان، 2017.
52. فيحاء عبد الله يعقوب و فرقد فيصل جدعان الغانمي،(أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل)، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 05 العدد 10، جامعة بغداد -العراق، 2010.
53. فيحاء عبد الله يعقوب ومحمد سلمان عزاوي، (أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي – دراسة ميدانية-) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.
54. قصي حبيب الحسيني و أحمد عبد الأمير ساعدي ، (مقدمة في الشبكات العصبية الاصطناعية)، بدون سنة، download-internet-pdf-ebook.com أطلع عليه بتاريخ : 2016/11/12

55. كردودي سهام، (دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
56. مجدي محمد سامي، (دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم 02، بالمجلد رقم 46، الاسكندرية، 2009.
57. مجدي محمد سامي، (دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 02، المجلد 46، 2009.
58. محمد أبو الهيجاء و أحمد الحايك، (خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم 20، العدد 02، الأردن، 2012 .
59. محمد بداوي، (النمذجة بالمعادلات البنائية وتطبيقاتها في بحوث التسويق) ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 05، الجزائر، ديسمبر 2016.
60. محمد محمد مظهر أحمد، (تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر – دراسة نظرية مقارنة-)، 2010، www.alukah.net أطلع عليه بتاريخ: 2016/12/20.
61. محمود حسن قاقيش، (أثر الملكية الإدارية كأداة حوكمة داخلية على القرارات المالية في الشركات الصناعية الأردنية)، مداخلة بالمؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، أبريل 2013.
62. مراد سكاك وفارس هباش ، (دور التدقيق الإجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة إجتماعيا في ظل الإنفتاح الخارجي) ، فعاليات الملتقى الدولي "الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية" أيام 20 و 21 أكتوبر 2009.
63. مركز أبو ظبي للحكومة، (أساسيات الحوكمة : مفاهيم ومصطلحات)، [www.adccg.ae/Arabic_consulté le21/10/2015](http://www.adccg.ae/Arabic_consulté_le21/10/2015)
64. مسعود دراوسي و ضيف الله محمد الهادي، (فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري) ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة –الجزائر، يومي 07/06 ماي 2012.
65. مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، (حوكمة الشركات كآلية لتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر) ، ملتقى دولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة)، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013 .
66. نادية سامي خضر، (دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية – دراسة نظرية -)، بحوث مستقبلية، الموصل – العراق، 2008 .

67. ناظم شعلان جبار التميمي وصلاح شاكر، (دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات)، مجلة كلية الإدارة، بغداد -العراق، 2009.
68. النواس عبيد رافد ، (أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الأردن، المجلد 2008/50/14.
69. نوال حربي راضي، (تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق – دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية-)،مجلة كلية الإدارة والإقتصاد،العراق، بدون سنة.
70. نوال حربي راضي، (تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق – دراسة تحليلية-)،مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد 12، العدد 04، العراق، 2010.
71. هوام جمعة وآخرون،(مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية)، اطلع عليه : 2017 /07/31 <http://rooad.net/print.php?id=597>
72. يوسف محمود جربوع، (مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة)، الجامعة الاسلامية في غزة -فلسطين، 2006.

• المراجع باللغة الأجنبية:

1. A. HAMINI, (**l'audit comptable et financier**), 1^{ère} édition, BERTI, Alger, 2001.
2. AL-khaddash husam, (**factors affecting the quality of auditing: the case of jordanian commercial banks**), international journal of business and social science, vol 4, no 11 September 2013.
3. AMAR Sourour, (**la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptable**), 27^{ème} congrès de l'association Francophone de comptabilité, Tunis, 10-11-12 Mai 2006.
4. BELAIBOUD mokhtar, (**Pratique de L'audit**), édition BERTI, Alger ,2011.
5. Benoit PIGE, (**qualité de l'audit et gouvernance d'entreprise :le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit**),revue de comptabilité-contrôle-audit ,tome 6 – volume 2, France, septembre 2000.
6. BERTIN Elisabeth et autres, (**Manuel comptabilité et autre**), édition BERTI, Alger, 2013.

7. BOUTALEB Kouider, (**la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie**), université de Tlemcen, Algérie, 2015.
8. CARASSUS David et GEORGES Gregorio, (**gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée a travers l'obligation de redditions des compte**), communication aux 9^{emes} journées d'histoire de la comptabilité et du management, France, mars, 2003.
9. CHARLE Piot, LAMYA KERMICHE, (**A quoi servent les comités d'audit ?**), revue de comptabilité –contrôle-audit, France, 2009.
10. CHARREAUX Gérard, (**vers une théorie du gouvernement des entreprises**), édition economica, Paris -France, 2008.
11. CHARREAUX Gérard, (**le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits**), Economica, France, 1997.
12. CHEMANGUI Makram, (**mesure de la qualité d'audit proposition d'une approche de conception**), revue de comptabilité et connaissances, France ,2005.
- CHRISTIAN Prat et LILYA KOMarev, (**légitimité et exigences réglementaires au sein de la gouvernance des sociétés cotées AMIRICAINES et FRANCAISES – les comités d'audit**), n 216 ,2005 debock, Bruxelles, 2005.
13. DUMONTIER Pascal et autres, (**la qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises- le cas tunisien**), la revue de comptabilité contrôle audit et institution, version 1,18 décembre 2010.
14. E.Peecher et S.Chwartz et I.Solomon, (**IT'sall about audit quality: perspectives on strategic systems auditing**), accounting organizations and society, n032, 2007.
15. EBONDO WA MANDZILA, (**la gouvernance d'entreprise une approche par l'audit et le contrôle interne**), l'harmattan, Paris, 2005.
16. FORGET Jack, (**Analyse Financière**), Edition D'organisation, France, 2005.
17. GERALDINE Hottegindre et CEDRIC Lesage, (**un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence**), revue de

Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 15-volume2, France, Décembre 2009.

18. Jérôme MAATI, **(le gouvernement d'entreprise)**, de boeck université , Bruxelles, 1999.

19. KONE Arouna, **(Mécanismes de gouvernance et performance de la filière du Mali)**, ED DEGEST N° 501 université D'ANGERSE, France, 2012.

20. MARC Hubert et autres, **(gouvernance d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers)**, debock, Bruxelles, 2005.

21. MASMOUDI AYADI Wafa, **(mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe – le cas français)**, la revue de gestion et organisation , 2013.

22. MUSA Adeiza.F and SHEHU Usman.H, **(Impact of Audit quality and financial performance)**, international journal of accounting and taxation, june 2014.

23. NACIRI Ahmed, **(traité de gouvernance d'entreprise)**, presses de l'université du Quebec, canada, 2011.

24. NEDJJAR Nada. W, **(contribution a l'analyse des mécanismes de gouvernance explicatifs de la qualité de la communication financier)** laboratoire orléanais de gestion, France, 2011.

25. PIGE Benoit, **(gouvernance, contrôle et audit des organisations)**, economica, Paris, 2008.

26. PLANE J.Michel, **(théorie et management des organisations)**, 3 éditions, Dunod, Paris, 2012.

27. ROLAND pérez, **(la gouvernance d'entreprise : évolution et débat récents)**, cahier français le capitalisme mutation et diversité n°349, Paris, 2010.

28. SENIU B.A and TERMITOPE O.F, **(audit quality, corporate governance and firm)**, international journal of busness and management, vol 5, No 5, May 2010.

29. THESBERG Axel, **(qualité de l'audit et information financier quel est le rôle du comité d'audit)**, gouvernance d'entreprise réforme de l'audit, issue n 159, France, janvier 2012.

30. THOMAS C.Wooten ,research about (Audit quality),the CPA journal, January 2003 ,available from: 17/11/2016
31. TIPHAINE Compernelle, (**la construction collective de l'indépendance du commissaire aux compte : la place du comité d'audit**), revue de comptabilité, contrôle, audit, CAIRN INFO, tome 15, France, 2009.

• القوانين و المراسيم:

1. الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969م يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969.
2. الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، سنة 1971.
3. اطلع على نصوص المواد في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، لسنة 2010.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20 السنة 28 الصادرة بتاريخ 28/05/1991.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة 47 للإصدار، 2010.
6. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، لسنة 2010.
7. القانون رقم 11-07 المؤرخ في 26/07/2007، المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي الجديد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74 لسنة 2007م.
8. القانون رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971م المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 47، رقم المادة 47، سنة 1971.
9. القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 والمتضمن انشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 10 لسنة 1980.

10. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 01/12/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 02 لسنة 1988.
11. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، لسنة 1991.
12. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، سنة 1991.
13. قرار مؤرخ في 07/11/1994م، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 03، العدد رقم 14 لسنة 1994.
14. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07، المادة رقم 02، لسنة 2011.
15. المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات بالمؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 97، المادة 01، 1970.
16. قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2017.

• مصادر اخرى:

1. <http://www.almohasbl.com/2008/12/1-price-water-house-coopers-1878-1890.html>
2. <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=119751>
3. www.abahe.co.uk/terminologies-corporate-governance.html
4. www.BENSAIDAMINE.YOLASITE.COM
5. www.l-expert-comptable.com
6. www.oecd.org/daf/ca/corporate-governance-principles/35032070.pdf
7. www.petite-entreprise.net/audit-externe.html
8. www.qfma.org.qa/app-themes/AR,Book/OCDE

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
17	التطور التاريخي لمهنة التدقيق	01
22	تعريف التدقيق وخصائصه	02
49	تعريف مخاطر التدقيق	03
73	خصائص النموذج الأنجلوسكسوني	04
75	خصائص النموذج الألماني-الياباني	05
77	خصائص النموذج الفرنسي	06
117	نماذج حوكمة المؤسسات المؤثرة في اختيار آليات تطبيقها	07
179	معدلات ردود عينة الدراسة	08
180	معاملات التباين لمحاور الإستبيان	09
183	توزيع أفراد عينة البحث حسب الدرجة الوظيفية	10
184	توزيع أفراد عينة البحث حسب المسمى الوظيفي	11
185	توزيع أفراد عينة البحث حسب المستوى العلمي	12
187	توزيع أفراد عينة البحث حسب الإطلاع على ميثاق الحوكمة	13
188	توزيع أفراد عينة البحث حسب سنوات الخبرة	14
189	توزيع أفراد العينة حسب حجم المكتب	15
191	التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الأول	16
193	التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الثاني	17
195	التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الثالث	18
196	التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الرابع	19
197	التحليل الإحصائي الوصفي للمحور الخامس	20
199	تقييم صلاحية النموذج القياسي للدراسة	21
201	قيم Grosse laoding لاختبار عدم التداخل	22
202	قيم Variables de corrélation لتقييم عدم التداخل بين المتغيرات الكامنة	23
204	نتائج اختبار الفرضيات	24

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهمية التدقيق لمختلف الأطراف التي تطلب خدمات المدقق	25
02	أنواع مخاطر التدقيق	48
03	التدقيق الخارجي كآلية دعم لأطراف حوكمة المؤسسات	86
04	نموذج الدراسة الميدانية	176
05	المدرج التكراري لمعامل التباث ألفا كرنباخ	181
06	المدرج التكراري للدرجة الوظيفية للمبحوثين	183
07	المدرج التكراري للمسمى الوظيفي للمبحوثين	184
08	المدرج التكراري للمستوى العلمي للمبحوثين	186
09	المدرج التكراري لمدى إطلاع المبحوثين على ميثاق الحوكمة	187
10	المدرج التكراري لمستوى الخبرة للمبحوثين	188
11	المدرج التكراري لإجمالي عدد الموظفين	189
12	تقييم صلاحية نموذج الدراسة القياسي	200
13	النموذج القياسي بعد استخدام طريقة Bootstrap	203

الملاحق

Ministère de l'Enseignement Supérieure et de la Recherche Scientifique

Université Djilali Liabes - Sidi Belabbes

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Questionnaire

Madame / Monsieur ;

Dans le cadre de la préparation de son doctorat en Sciences Economiques, spécialité « Management », dont l'intitulé est *la qualité de l'audit externe dans le cadre de la gouvernance des entreprises – cas pratique* - le chercheur met à votre disposition ce questionnaire qui vise à recueillir des informations dans le but de :

1. Connaître le degré de la concrétisation des mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise au sein des entreprises économiques .
2. Connaître le degré d'influence des mécanismes de gouvernance d'entreprises sur la qualité de l'audit externe.

A cet effet nous demandons à votre haute bienveillance de nous honorer par vos réponses aux questions ci-jointes. Notez que vos réponses seront traitées de manière confidentielle, et ne seront utilisées que pour les fins de la recherche scientifique.

Veillez accepter Madame/Monsieur mes salutations les plus distinguées

Questions:

Section I: À propos de répondeur.

Veillez répondre aux questions suivantes : cochez la case appropriée, ou remplir les blancs :

1- Titre du poste :

A- auditeur principale

B- auditeur adjoint

2- Grade Professionnel :

A- commissaire au compte

B- expert-comptable

C- Autres (à préciser)

3- Qualification :

A- licence

B - Magister

C- Doctorat

D - Autres (à

préciser).....

4- Nombre d'années d'expérience :

A- de 05 à 10 ans

B - de 10 à 15 ans

C-plus de 15 ans

- Nombre total d'employés :(À propos de bureau d'audit) 5

A- Moins de 5

B - De 5 à 10

C - De 10 à 15

D - Plus de 15

Section II: Veuillez Monsieur répondre à ces phrases selon le degré d'approbation ou de refus d'interrogation (x) dans la case appropriée.

6- avez-vous lu la loi de la Charte de Gouvernance d'entreprise pour les Pme, publiée en 2009.

Oui () Non ()

Axe (01) : les actionnaires

N	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
1	Il y a un contrôle efficace et continu par les actionnaires au sein des entreprises					
2	les actionnaires sont désireux d'assister à l'Assemblée générale					
3	Les actionnaires minoritaires et petits ont tous leurs droits par la participation active et le vote aux Réunions					
4	les actionnaires examinent les procédures de nomination des membres du Conseil d'administration					
5	les actionnaires surveillent l'indemnisation reçue par les membres du Conseil d'administration					
6	les actionnaires contrôlent l'efficacité des résultats obtenus par le Conseil d'administration					
7	les actionnaires renforcent la multiplicité des outils de contrôle afin d'évaluer la performance de l'entreprise					
8	les actionnaires exigent au Conseil d'administration de leur fournir des informations qui facilitent leur processus décisionnel à l'Assemblée générale					
9	les actionnaires discutent les thèmes proposés aux réunions de l'Assemblée générale					

10	les Actionnaires exigent au Conseil d'administration d'assurer l'indépendance et le soutien pour l'auditeur externe					
11	L'augmentation du niveau de contrôle imposé par les actionnaires exige une meilleure qualité d'information financière fournie par l'entreprise					
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
12	les actionnaires s'appuient sur le rapport d'auditeur externe afin de déterminer les régimes pécuniaires (les émoluments) des membres du Conseil d'Administration					
13	les actionnaires suivent les travaux de la direction générale d'une période à l'autre					

Axe (02) : le conseil d'administration.

N	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
14	-Il existe des procédures claires pour sélectionner les membres du Conseil d'administration afin de désigner les meilleurs candidats					
15	les devoirs et responsabilités du Conseil d'administration sont strictement définis pour assurer une protection effective des droits des actionnaires					
16	le Conseil d'administration s'appuie sur certains membres externes (indépendance totale)					
17	les fonctions du Président du Conseil et du directeur général de l'entreprise sont séparées, ce qui rend le rôle du conseil d'administration plus efficace					
18	le Conseil d'administration prend des décisions qui servent équitablement les différentes catégories d'actionnaires et d'autres parties prenantes					
19	le Conseil d'administration s'est engagé à divulguer les informations essentielles et équitables aux différentes catégories des actionnaires					

20	le Conseil d'administration adopte des procédures spécifiques pour traiter les affaires des parties prenantes en vue de protéger leurs droits					
21	Le conseil d'administration suit l'efficacité du système de contrôle interne					
22	Le Conseil d'administration de l'entreprise suit l'étendu des principes et des règles de la gouvernance d'entreprise					
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
23	les membres du Conseil d'administration disposent des informations nécessaires et en temps opportun a fin d'aider les actionnaires à prendre leur décisions					
24	le Conseil d'administration supervise les cadres supérieurs (Direction Générale) de l'entreprise et détermine leur rémunération par niveau de performance					
25	le Conseil d'administration suit l'évaluation de la performance de l'entreprise et vérifie dans quelle mesure les objectifs stratégiques sont satisfaits					
26	le Conseil d'administration suit la transparence et l'intégrité des États financiers et leurs méthodes de préparation					
27	le Conseil d'administration suit et évalue la gestion des risques					
28	le Conseil d'administration assure l'indépendance totale de l'auditeur interne et externe					
29	le Conseil d'administration surveille la mesure dans laquelle les recommandations de l'auditeur interne et externe sont mises en œuvre par la direction générale.					
30	le Conseil d'administration propose de nommer l'auditeur externe sur une base objective					
31	le Conseil d'administration suit la performance de l'auditeur externe et évalue ses honoraires en fonction de leur effort et le protège contre toute menace ou pression					

32	le Conseil d'administration coordonne le travail entre l'auditeur interne et externe afin d'éviter le conflit des tâches					
----	--	--	--	--	--	--

Axe (03) : L'audit interne

N	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
33	l'auditeur interne évalue l'objectivité des systèmes de contrôle de l'entreprise					
34	l'auditeur interne suit un programme clair pour évaluer les fonctions de l'entreprise					
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
35	L'auditeur interne accroît la confiance des systèmes d'information comptable					
36	l'auditeur interne évalue l'étendue du respect des politiques et réglementations internes de l'entreprise					
37	l'auditeur interne évalue les procédures de protection des actifs dans l'entreprise					
38	l'auditeur interne détecte les erreurs critiques et les irrégularités au sein des entreprises					
39	l'auditeur interne évalue la gestion des risques dans l'entreprise					
40	l'auditeur interne consulte le Conseil d'administration et la direction générale de l'entreprise.					
41	l'auditeur interne évalue et améliore l'efficacité des processus de gouvernance					
42	L'auditeur interne exerce ses fonctions indépendamment et objectivement, ce qui augmente votre confiance dans ses rapports					
43	L'auditeur interne facilite la mission d'audit externe Grâce à leur connaissances aux points forts et faiblesses de l'entreprises					

Axe (04) :système de contrôle interne

N	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
44	Il y a une structure organisationnelle efficace dans l'entreprise (pour Identifier les fonctions et l'autorité et la responsabilité précisément)					
45	Le système comptable est caractérisé par la flexibilité et l'efficacité					
46	L'entreprise s'appuie sur le développement des compétences humaines, par la formation continue.					
47	Il existe des procédures et des lois strictes pour protéger les actifs de l'entreprise					
48	Le contrôle interne se caractérise par la flexibilité, la précision, l'objectivité et l'intégration du système					
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
49	Le système de contrôle interne garantit que les risques sont maîtrisés, augmentant ainsi la confiance d'auditeur externe dans ses extrants.					
50	L'efficacité du système de contrôle interne facilite la détermination de la taille des tests (échantillon d'audit) et la qualité des procédures pris par l'auditeur externe					
51	L'entreprise s'appuie sur le maintien des dossiers et des documents pour la réglementation de ses fonctions					
52	L'entreprise utilise les instruments électroniques modernes pour une meilleure gestion de ses fonctions					

Axe (05) :qualité de l'audit externe

N	Paragraphes	Estimations				
		Tout à fait d'accord	D'accord	neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
53	L'auditeur et l'équipe du travail ont la qualification scientifique et l'expérience pratique pour effectuer les tâches d'audit					

54	l'auditeur et l'équipe se conforment aux normes nationales d'audit et de confidentialité stricte et respectent l'éthique professionnelle					
55	L'auditeur et l'équipe sont totalement indépendants et ne font face à aucune pression dans l'Organisation					
56	L'auditeur et le groupe de travail doivent suivre une formation continue en plus d'assister à des conférences scientifiques					
57	L'auditeur et le groupe de travail sont désireux de se tenir au courant des publications des organisations professionnelles locales et internationales.					
58	L'auditeur et l'équipe sont intéressés à acquérir une bonne réputation et à développer constamment le volume de l'activité de bureau.					
59	L'auditeur et l'équipe s'appuient sur des moyens technologiques modernes pour effectuer les missions d'audit					
60	Le Bureau n'avait pas de poursuites judiciaires par les institutions concernées d'audit.					
61	Le rapport de l'auditeur externe sert équitablement tous les utilisateurs des États financiers et ne discrimine pas une partie aux dépens d'une autre.					
62	Désigne l'auditeur externe dans son rapport sur la capacité de l'établissement concerné d'audit de la continuité					
63	Le Rapport de l'auditeur détecte toutes les erreurs et irrégularités intrinsèques (fondamentales) de l'entreprise concerné d'audit					
64	L'auditeur externe est responsable de l'évaluation du rôle de l'entreprise vers l'environnement et la société.					

MERCI INFINIMENT

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجيلالي اليايس سيدي بلعباس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي (ة) الكريم (ة):

استجابة لمتطلبات البحث العلمي يشرفنا ان نضع بين ايديكم هذه الاستبانة لدراسة آرائكم حول موضوع الدكتوراه بعنوان " جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات " . لمعرفة الأثر بين التطبيق الفعلي لآليات حوكمة المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين بالجزائر ،لدى يسعدنا اختياركم ضمن عينة البحث للإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة بتمعن ومصداقية وموضوعية علما أن اجابتم تستخدم لغرض البحث العلمي فقط لا غير ونعلمكم أننا ملزمون بالحفاظ على سرية المعلومات .

شكرا جزيلا على كرم تعاونكم وحسن اصغائكم.

1)معلومات تخص من يملأ الاستبيان

- الدرجة الوظيفية مدقق رئيسي () مدقق مساعد ()
- المسمى الوظيفي خبير محاسبي () محافظ حسابات () آخر أذكره (.....)
- المستوى العلمي:

شهادة الليسانس () شهادة الدكتوراه ()
شهادة الماجستير: () آخر أذكره (.....)

- سنوات الخبرة :

- من 05 سنوات إلى 10 ()
- من 10 سنوات إلى 15 () 15 سنة فما فوق ()

- اجمالي عدد الموظفين (حجم مكتب أو شركة التدقيق)

من 01 إلى 05 ()

من 05 إلى 10 ()

من 10 إلى 15 ()

أكثر من 15 ()

2) معلومات تخص آليات حوكمة المؤسسات

هل اطلعت (ي) على دليل ميثاق الحكم الراشد (حوكمة المؤسسات) للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر سنة 2009م. نعم () لا ()

تفضل سيدي (ة) بالإجابة على هذه العبارات حسب درجة الموافقة أو الرفض بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة.

(نهدف من خلال المحور 1 و2 و3 و4 إلى تحديد مدى تطبيق آليات الحوكمة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي سبق وأن مارست مهام التدقيق بها بصفة عامة)

المحور(01): رقابة المساهمين

رقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يوجد رقابة فعالة ومستمرة من طرف المساهمين في المؤسسة محل التدقيق.					
02	يحرص المساهمين على حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.					
03	يتاح لأقلية وصغار المساهمين كافة حقوقهم من خلال المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات					
04	يراجع المساهمين الإجراءات المعتمدة لتعيين أعضاء مجلس الإدارة					
05	يراقب المساهمين التعويضات التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة					
06	يراقب المساهمين مدى فعالية أداء مجلس الإدارة					
07	يحرص المساهمين على تعدد الجهات الرقابية التي تشرف على تقييم أداء المؤسسة					
08	يلزم المساهمين مجلس الإدارة بتزويدهم بالمعلومات التي تسهل					

					عملية اتخاذ القرارات في الجمعية العامة
					09 يناقش المساهمين الموضوعات المدرجة في جدول اعمالهم مع التحضير المسبق للاجتماعات
					10 يلزم المساهمين مجلس الإدارة بضرورة توفير الاستقلالية والدعم للمدقق الخارجي والداخلي
					11 كلما ارتفع مستوى الرقابة المفروض من طرف المساهمين تزيد مطالباتهم بجودة التقارير المالية
					12 يعتمد المساهمين على تقرير المدقق الخارجي و الداخلي لتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة
					13 يطلع المساهمين على أداء المديرية العامة من فترة لأخرى

المحور رقم (02): مجلس الادارة.

رقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
14	يتم الاعتماد على اجراءات واضحة لتعيين أعضاء مجلس الإدارة لاختيار أفضل المترشحين					
15	تحدد واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة بدقة لضمان الحماية الفعالة لحقوق المساهمين					
16	يعتمد مجلس الإدارة على بعض الأعضاء الخارجيين (مندوي الاستقلالية التامة)					
17	الفصل بين مهام رئيس المجلس ومدير عام الشركة يزيد من فعالية هذا الجهاز الرقابي					
18	يتخذ مجلس الإدارة القرارات التي تخدم بعدالة مختلف فئات المساهمين وباقي أصحاب المصالح					
19	يلتزم مجلس الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية بأمانة وعدالة لمختلف فئات المساهمين					
20	يعتمد مجلس الإدارة اجراءات محددة للتعامل مع الأطراف ذوي المصالح بهدف حماية حقوقهم					
21	يسهر مجلس الإدارة في المؤسسة محل التدقيق على تفعيل نظام					

					الرقابة الداخلية	
					يتابع مجلس الإدارة مدى الالتزام بمبادئ وقواعد الحوكمة	22
					يتم تزويد أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات اللازمة و في التوقيت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ القرارات	23
					يشرف مجلس الإدارة على كبار المدراء (DG) في المؤسسة ويحدد أجورهم حسب مستوى الأداء و يخضعهم للمساءلة	24
					يشرف مجلس الإدارة على تقييم أداء المؤسسة وتحقق من مدى بلوغ الأهداف الاستراتيجية	25
					يتابع مجلس الإدارة شفافية ونزاهة القوائم المالية و تبات طرق اعدادها	26
					يعمل مجلس الإدارة على متابعة وتقييم إدارة المخاطر بالمؤسسة	27
					يوفر مجلس الإدارة الاستقلالية التامة للمدقق الداخلي والخارجي	28
					يسهر مجلس الإدارة على متابعة مدى تنفيذ توصيات المدقق الداخلي والخارجي من طرف المديرية العامة	29
					يقترح مجلس الإدارة تعيين المدقق الداخلي والخارجي على أساس موضوعي	30
					يتابع مجلس الإدارة أداء المدقق الخارجي ويقدر أتعابه حسب الجهد المبذول ويحميه من اي تهديدات او ضغوطات	31
					ينسق مجلس الإدارة العمل بين المدقق الداخلي والخارجي لتفادي تعارض المهام	32

المحور رقم (03): التدقيق الداخلي

رقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
33	يقدم المدقق الداخلي تقييم موضوعي حول أنظمة الرقابة بالمؤسسة					
34	يتبع المدقق الداخلي في المؤسسة محل التدقيق برنامج واضح لتقييم وظائف المؤسسة، مما يحسن من أدائها باستمرار					

					يعمل المدقق الداخلي على زيادة الثقة بالمعلومات والأنظمة المحاسبية	35
					يقيم المدقق الداخلي مدى الالتزام بالسياسات والتنظيمات الداخلية في المؤسسة	36
					يقيم المدقق اجراءات حماية الأصول في المؤسسة	37
					يكشف المدقق الداخلي الاخطاء و المخالفات الجوهرية في المؤسسة	38
					يقدم المدقق الداخلي تقييم موضوعي حول ادارة المخاطر بالمؤسسة	39
					يقدم المدقق الداخلي الاستشارة لمجلس الادارة والمديرية العامة بالمؤسسة	40
					يعمل المدقق الداخلي على تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة	41
					يؤدي المدقق الداخلي مهامه بكل استقلالية وموضوعية مما يزيد الثقة في تقاريره	42
					يقدم المدقق الداخلي في المؤسسة محل التدقيق الدعم والتسهيلات اللازمة للمدقق الخارجي بحكم معرفته أكثر بنقاط ضعف وقوة المؤسسة	43

المحور رقم (04): نظام الرقابة الداخلية

رقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
44	يوجد هيكل تنظيمي كفاء في المؤسسة محل التدقيق (يحدد الوظائف و السلطة والمسؤولية بدقة)					
45	يتصف النظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق بالمرونة والكفاءة					
46	تعتمد المؤسسة محل التدقيق على تنمية الكفاءات البشرية، من خلال التدريب المستمر					

					يوجد اجراءات وقوانين صارمة لحماية أصول المؤسسة محل التدقيق	47
					يتصف نظام الرقابة الداخلية بالمرونة والدقة والموضوعية والتكامل .	48
					يضمن نظام الرقابة الداخلية التحكم في المخاطر التي تهدد نشاط المؤسسة ،مما يزيد من الثقة في مخرجاته	49
					كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة تسهل من تحديد حجم الاختبارات (عينة التدقيق) .	50
					تعتمد المؤسسة على السجلات و المستندات لتنظيم وظائفها	51
					تعتمد المؤسسة في تسييرها على الوسائل الالكترونية الحديثة	52

المحور رقم (05):جودة التدقيق الخارجي في مكتب أو شركة التدقيق

(يخص المحور رقم 05 بعض المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى الجودة في مكاتب التدقيق الخارجي)

رقم الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	
53						يتمتع المدقق وفريق العمل بالتأهيل العلمي والخبرة العملية لتأدية مهام التدقيق
54						يتقيد المدقق وفريق العمل بمعايير التدقيق الوطنية والسرية التامة ويلتزمون بأخلاقيات المهنة
55						يتمتع المدققون بالعملية الاستقلالية التامة ولا يواجهون أي ضغوطات من المؤسسة محل التدقيق
56						يخضع المدقق وفريق العمل للتدريب المستمر إضافة إلى حضور المؤتمرات العلمية
57						يحرص المدقق وفريق العمل على الاطلاع المستمر على اصدارات المنظمات المهنية المحلية والدولية
58						يهتم المدقق وفريق العمل بكسب السمعة الطيبة ويعمل على تطوير حجم نشاط المكتب باستمرار
59						يعتمد المدقق وفريق العمل على الوسائل التكنولوجية الحديثة لإنجاز مهام التدقيق
60						لم يتلقى المكتب اي دعاوى قضائية من طرف المؤسسات محل التدقيق

					61	تقرير المدقق الخارجي يخدم جميع مستخدمي القوائم المالية بشكل عادل ولا يتحيز لطرف على حساب طرف آخر
					62	يشير المدقق الخارجي في تقريره على قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرارية
					63	تقرير المدقق يكشف كل الأخطاء والمخالفات الجوهرية في المؤسسة محل التدقيق
					64	المدقق الخارجي مسؤول عن تقييم دور المؤسسة اتجاه البيئة والمجتمع.

شكرا جزيلا